



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in Amministrazione, finanza e
controllo

Tesi di Laurea

**La riforma del contenzioso tributario:
l'abrogazione dell'istituto del reclamo-
mediazione e il rafforzamento della
finalità deflattiva nel processo**

Relatrice

Ch.ma Prof.ssa Maria Cassano

Laureanda

Anna Odivelli

Matricola 875783

Anno Accademico

2023 / 2024

Indice

Introduzione	1
Capitolo 1 – La riforma del processo tributario: novità introdotte dai Decreti legislativi n. 219 del 2023 e n. 220 del 2023	5
1.1.1 Contraddittorio preventivo: principio previsto a pena di annullabilità	6
1.1.2 Potere di autotutela: rafforzamento dell’istituto sotto il profilo procedimentale e processuale	8
1.1.3 Reclamo-mediazione: definitiva l’abrogazione dell’istituto	9
1.1.4 Conciliazione giudiziale: ampliamento dell’istituto al giudizio di legittimità	10
Capitolo 2 – La vigenza dell’articolo 17- <i>bis</i> nel Decreto legislativo n. 546 del 1992: dal Decreto legislativo n. 111 del 2011 alla decretazione del 2023	13
2.1 L’introduzione dell’istituto del reclamo e della – possibile – mediazione nel contenzioso tributario	15
2.1.1 Le linee guida disposte dall’Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 9/E del 2012	16
2.2 La prima modifica all’istituto intervenuta con la Legge n. 147 del 2013	21
2.3 La seconda modifica all’istituto intervenuta con il Decreto legislativo n. 156 del 2015	24
2.4 La terza modifica all’istituto intervenuta con il Decreto-legge n. 50 del 2017	26
2.5 In particolare: l’irrisolta questione relativa alla mancata riforma in ordine alla terzietà della figura del mediatore	27
Capitolo 3 – Le innovazioni del Decreto legislativo n. 220 del 2023, in particolare: l’abrogazione dell’articolo 17- <i>bis</i>	31
3.1 La ratio legis alla base dell’abrogazione dell’istituto di cui all’articolo 17- <i>bis</i>	31
3.2 L’iter legislativo: dai lavori preparatori al Decreto legislativo del 2023	33
3.3 L’entrata in vigore dell’articolo 2 del Decreto legislativo n. 220 del 2023 e gli effetti del regime transitorio	35
Capitolo 4 - La finalità deflattiva del legislatore: dal procedimento amministrativo al processo tributario	37
4.1 Introduzione dell’obbligo del contraddittorio preventivo nello Statuto dei diritti del contribuente	38
4.2 Rafforzamento dell’istituto dell’autotutela nella fase precontenziosa	42
4.3 Estensione dell’istituto della conciliazione giudiziale al giudizio di legittimità	48
Conclusioni	51
Riferimenti bibliografici	55

Introduzione

Il Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 contiene – anche mediante la tecnica del rinvio alle norme del Codice di procedura civile – le disposizioni che regolamentano tutte le fasi del processo tributario, avviato a seguito di impugnazione, con ricorso, di un atto impositivo e/o di atti di riscossione coattiva.

Il processo tributario, infatti, è un processo di tipo impugnatorio in cui, secondo quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Cassazione, SS. UU. del 15 gennaio 2015, n. 643: «l'oggetto è rigorosamente circoscritto agli elementi della sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato».

Con ricorso, a tutela dell'integrità della propria sfera giuridica e/o patrimoniale incisa sfavorevolmente da un atto autoritativo ed esecutivo, il contribuente, dunque, si attiva l'impugnazione di un atto, di un avviso di accertamento o di una cartella di pagamento, ritenuti infondati o illegittimi, mediante formulazione di specifici ed espressi motivi di impugnativa.

Le azioni di impugnazione poi hanno lo scopo di annullare, totalmente o parzialmente, l'atto cui si riferiscono e vengono attuate tramite la presentazione, da parte del contribuente, innanzi alle Corti di Giustizia di I grado, del ricorso – secondo i contenuti e le modalità tecniche di cui all'articolo 18 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992. Fino alla fine del 2023, l'impugnazione di un atto poteva avvenire anche tramite la presentazione innanzi alle le Corti di Giustizia di I grado del reclamo-mediazione – regolamentato dall'articolo 17-*bis* del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992. Il testo, in vigore al momento dell'abrogazione, prevedeva che per le controversie di valore non superiore ai cinquantamila euro il ricorso proposto dal contribuente produceva anche gli effetti del reclamo; attraverso la proposizione di tale ricorso-reclamo, il quale poteva contenere una proposta di mediazione, si instaurava una fase amministrativa nella quale veniva esperita la procedura prevista all'articolo 17-*bis*.

L'istituto del reclamo-mediazione, introdotto nel 2011 con l'obiettivo di favorire una risoluzione rapida ed efficace delle controversie fiscali attraverso l'ausilio di un mediatore neutrale, è stato oggetto di dibattito e soggetto a revisione da parte delle

recenti riforme del sistema tributario. Il legislatore è intervenuto diverse volte in merito all'istituto, sia con l'obbiettivo di apportare delle migliorie sia per riorganizzarlo a seguito delle criticità e delle questioni di illegittimità poste in essere dalla dottrina e confermate poi dalla giurisprudenza.

Nell'ultimo anno l'organo legislativo è giunto alla decisione di abrogare tale istituto. Attraverso la riforma di cui al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023, è stata disposta l'introduzione ed il potenziamento di altri istituti deflattivi quali il contraddittorio preventivo, l'autotutela e la conciliazione giudiziale; tali istituti danno sempre più modo al contribuente di risolvere sia in fase precontenziosa, sia durante l'espletamento del giudizio già radicato, le controversie.

Diretta conseguenza di questo intervento di riordino normativo è stata l'abrogazione del reclamo-mediazione, oltre che per un'efficienza procedimentale, anche perché nel tempo non è riuscito ad assolvere a pieno alla funzione per la quale era stato creato ovvero dare la possibilità al contribuente di dialogare con l'Amministrazione per la risoluzione della controversia.

Entrando nel dettaglio di questo elaborato, al primo capitolo si esaminerà sommariamente quanto è stato promulgato dal legislatore delegato attraverso le riforme del "contenzioso tributario" e dello "statuto dei diritti del contribuente", illustrando gli istituti che sono stati introdotti o modificati e che hanno rilevanza con l'argomento della tesi.

Nel secondo capitolo si procederà ad esporre l'istituto del reclamo-mediazione attraverso l'esame del decreto che lo ha introdotto, l'esame delle sue caratteristiche principali e dei limiti applicativi, le criticità rilevate dalla dottrina ed esaminate dalla giurisprudenza e le conseguenti modifiche deliberate dall'organo legislativo.

Nel terzo capitolo si entrerà nello specifico del decreto legislativo inerente alle modifiche del processo tributario e più precisamente a quanto disposto dall'articolo 2 del Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023 in merito all'abrogazione dell'istituto deflattivo del reclamo-mediazione. Si analizzeranno i lavori preparatori e l'*iter* legislativo compiuto dalla riforma, fino alla sua entrata in vigore.

Nel quarto ed ultimo capitolo verrà proposta una disamina degli attuali e vigenti istituti deflattivi e di come questi, in seguito alla riforma, sono stati trasformati e assumeranno, o meno, più rilevanza sia all'interno della fase di accertamento tributario che in quella del contenzioso stesso.

In conclusione, la presente tesi si propone di analizzare in modo approfondito quanto accaduto a seguito della recente riforma del sistema tributario e, nello specifico, delle ragioni che hanno motivato l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione. Si cercherà successivamente di evidenziare ed interpretare le implicazioni che tale decisione ha comportato con riguardo al processo tributario e di come il legislatore delegato ha voluto continuare a sviluppare il deflazionamento del contenzioso, sia *ante* che *durante causa*. Lo scopo finale sarà quello di fornire un riassunto degli eventi relativi all'istituto del reclamo-mediazione, ponendo particolare attenzione agli sviluppi recenti, al fine di creare un documento esaustivo in materia.

Capitolo 1 – La riforma del processo tributario: novità introdotte dai Decreti legislativi n. 219 del 2023 e n. 220 del 2023

SOMMARIO: 1.1 Le novità introdotte dalle riforme in merito agli istituti deflattivi – 1.1.1 Contraddittorio preventivo: principio previsto a pena di annullabilità – 1.1.2 Potere di autotutela: rafforzamento dell’istituto sotto il profilo procedimentale e processuale – 1.1.3 Reclamo-mediazione: definitiva l’abrogazione dell’istituto – 1.1.4 Conciliazione giudiziale: ampliamento dell’istituto al giudizio di legittimità

Negli ultimi anni, il processo tributario in Italia è stato oggetto di numerose riforme legislative, tutte orientate, tra i vari obiettivi, a deflazionare il contenzioso tributario. Questo significa trovare soluzioni efficaci che permettano ai contribuenti di far valere le proprie ragioni senza sovraccaricare le Corti di giustizia tributaria con questioni di importanza moderata o bassa.

L’idea alla base di queste riforme è duplice: da un lato, offrire ai contribuenti strumenti più semplici, immediati e meno onerosi per risolvere le loro controversie fiscali; dall’altro, evitare di congestionare le Corti di Giustizia tributaria con cause che potrebbero essere risolte in via preliminare. In questo modo, le Corti di Giustizia tributaria di I e II grado possono concentrarsi sui casi di maggiore rilevanza, migliorando l’efficienza complessiva del sistema giudiziario tributario italiano.

Nell’agosto 2023 il legislatore ha conferito al Governo una delega in materia fiscale con lo scopo di revisionare in modo puntuale l’attuale sistema normativo del processo tributario; ciò è avvenuto attraverso la Legge delega n. 111 del 9 agosto 2023. Tale Legge delega è al centro del programma del Governo ed è tra le azioni chiave individuate nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).

Il Parlamento ha stabilito diverse finalità da perseguire per l’attuazione della riforma, individuabili nei vari titoli della delega. Tali finalità comprendono sia obiettivi legati al contenzioso, con lo scopo di velocizzarne il processo, di semplificarne, nella sostanza, gli obblighi cui deve adempiere il contribuente e di rafforzare l’iter di informatizzazione della giustizia tributaria (Titolo III e Titolo IV), sia aspetti riguardanti, ad esempio, la struttura dell’Irpef o la revisione dell’IVA o ancora la tassazione d’impresa (Titolo II).

Tali propositi dovranno essere attuati dall'organo esecutivo tramite l'emanazione di decreti legislativi entro 24 mesi dall'entrata in vigore della Legge delega.¹

1.1 Le novità introdotte dalle riforme in merito agli istituti deflattivi

Nello specifico, in questo primo capitolo ci si occuperà di illustrare brevemente le novità introdotte da due decreti legislativi: il Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023 recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente² in attuazione dell'articolo 4 della Legge delega n. 111 del 2023 ed il Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario emanato in attuazione dell'articolo 19 della Legge delega n. 111 del 2023.

Nei seguenti sottoparagrafi verrà proposta una panoramica delle modifiche apportate agli istituti deflattivi considerate dalla dottrina come le più rilevanti che influiranno sul deflazionamento del contenzioso tributario. Si inizierà dagli istituti stragiudiziali, per arrivare a quello del reclamo-mediazione, fino ad arrivare allo strumento della conciliazione giudiziale.

1.1.1 Contraddittorio preventivo: principio previsto a pena di annullabilità

Un'importante integrazione avvenuta nello Statuto dei diritti del contribuente – sempre attraverso il Decreto legislativo n. 219 del 2023 – è l'obbligatorietà della fase di contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria nella fase precontenziosa, quindi all'interno di una fase procedimentale, di diritto amministrativo; ciò è avvenuto grazie all'introduzione di un nuovo articolo, il 6-bis, nella Legge n. 212 del 2000. Grazie a questo intervento il sistema normativo italiano, e nello specifico la tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti, si uniforma agli

¹ Legge delega n. 111 del 09 agosto 2023 disponibile su <https://temi.camera.it/leg19/provvedimento/il-disegno-di-legge-di-delega-per-la-riforma-fiscale.html>

² Legge n. 212 del 27 luglio 2000.

standards internazionali e dell'Unione Europea, andando ad aggiungere un pezzo fondamentale a quello che deve essere il *puzzle* del giusto processo.³

Nella relazione illustrativa che accompagna il testo del Decreto legislativo n. 220 del 2023 viene definito che «per principio del contraddittorio deve intendersi il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima della adozione di un atto che incida sfavorevolmente sulla sua sfera giuridica.»

Come precedentemente detto è stata la Legge delega a dare delle linee guida per attuare queste modifiche ed in relazione a questa fase ha fissato “una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità”,⁴ prevedendone le caratteristiche, gli aspetti procedurali ed i limiti di applicazione, ciò superando i precedenti giudizi di legittimità.⁵ Tali giudizi affermavano che non garantire l'instaurazione del contraddittorio non era da ritenersi costituzionalmente illegittimo in quanto tale principio era garantito solo per alcuni istituti come quello dell'accertamento con adesione⁶, o per determinate tipologie di tributi come quelli armonizzati in quanto rimandavano alla legislazione internazionale nella quale tale diritto è garantito. Questa garanzia a livello europeo è prevista all'articolo 41 della Carta di Nizza nel quale è previsto: «il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio»⁷.

³ Vedi relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

⁴ Articolo 4, comma 1, lett. e) della Legge n. 111 del 9 agosto 2023.

⁵ Corte costituzionale, ordinanza n. 38 del 15 febbraio 2017; ordinanze nn. 187, 188 e 189 del 13 luglio 2017, ordinanza n. 8 del 31 gennaio 2020. La Corte, con tali ordinanze, ha dichiarato manifestamente inammissibili le questioni sollevate dalle Commissioni Tributarie sulla legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7 della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 in riferimento agli articoli 3, 24, 53, 111 e 117, comma 1, della Costituzione.

⁶ Si veda, al riguardo, G. FERRANTI, “*La Corte costituzionale non decide in merito al contraddittorio endoprocedimentale*”, in *Corriere Tributario*, n. 36/2017, p. 2767, e “*Contraddittorio endoprocedimentale: ancora un rinvio dell'esame di costituzionalità*”, *ivi*, n. 4/2020, p. 315.

⁷ L'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea stabilisce ai primi due commi che: «*Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel*

Il contraddittorio anticipato, dunque, ha lo scopo di limitare il ricorso al contenzioso, proponendosi come fase di dialogo endoprocedimentale, nella quale il soggetto può – o meglio, dovrebbe – riuscire a facilitare e completare lo svolgimento della fase istruttoria e predecisoria posta in essere dall'Amministrazione finanziaria. La naturale conseguenza per il contribuente è acquisire piena consapevolezza delle ragioni della ripresa fiscale su cui ha avuto modo di esplicitare ed anticipare le proprie ragioni ed osservazioni a sostegno delle contestazioni eccepite all'azione di recupero dell'Amministrazione finanziaria.

1.1.2 Potere di autotutela: rafforzamento dell'istituto sotto il profilo procedimentale e processuale

Il potere di autotutela – istituto stragiudiziale – era disciplinato dal Decreto Ministeriale n. 37 del 1997 nel quale, all'articolo 2, comma 1, era stabilito che: «L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione [...]».

Con le attuali riforme tale potere è stato modificato ed inserito in via definitiva agli articoli 10-*quater* e 10-*quinquies* della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, denominata “Statuto dei diritti del contribuente”. L'intento del legislatore è quello di rafforzare l'istituto sia dal punto di vista del suo esercizio, ciò tramite il decreto attuativo in materia di diritti del contribuente⁸, che sotto l'aspetto processuale, attraverso il decreto attuativo in materia di contenzioso tributario⁹. Tale istituto, in breve, vede la sua origine nel diritto amministrativo nel quale l'autotutela consiste nella facoltà dell'ente di «farsi ragione da sé»;¹⁰ nell'ambito tributario risiede nella capacità dell'Amministrazione finanziaria di annullare con efficacia *ex tunc* un atto

rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.»

⁸ Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

⁹ Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023.

¹⁰ A. M. SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, 1989, quindicesima edizione, p. 196.

contenente vizi di illegittimità (incompetenza relativa, violazione di legge) o revocare con efficacia *ex nunc* un atto, inopportuno o infondato, senza precludersi, però, la possibilità di riproporne uno nuovo (*jus poenitendi*)¹¹.

Attraverso il Decreto legislativo n. 219 del 2023 il legislatore delegato si è occupato di definire in maniera più precisa e coerente i presupposti ed i limiti dell'esercizio dell'autotutela, introducendone due tipologie: autotutela obbligatoria¹² e autotutela facoltativa.¹³

Mediante il Decreto legislativo n. 220 del 2023 invece, con diretto collegamento a quanto stabilito nello Statuto,¹⁴ è stata recepita normativamente l'impugnazione autonoma del rifiuto di autotutela, consistente nella non risposta o risposta negativa da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dell'istanza proposta dal contribuente prevedendone l'introduzione negli atti impugnabili presenti all'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992. Unica importante distinzione in materia di impugnazione relativa all'istituto consiste nel fatto che per l'autotutela facoltativa è impugnabile solamente il diniego ovvero il rifiuto espresso.

In passato in merito alla discrezionalità dell'istituto ed alla non impugnabilità autonoma del rifiuto all'istanza di autotutela proposta dal contribuente la Corte di Cassazione è intervenuta più volte con diverse sentenze delle quali si tratterà nel dettaglio al successivo paragrafo 4.2.

1.1.3 Reclamo-mediazione: definitiva l'abrogazione dell'istituto

Avvicinandoci alla soglia del processo tributario incontriamo un'ulteriore modifica predisposta dal legislatore per mezzo del Decreto legislativo n. 220 del 2023 attuativo della Legge delega ossia quella inerente alla definitiva abrogazione

¹¹ Cfr. A. BATTISTA, "L'autotutela nel diritto tributario", in *Diritto.it*, 22 ottobre 2001, disponibile su: <https://www.diritto.it/lautotutela-nel-diritto-tributario/>.

¹² Articolo 10-*quater* del Decreto legislativo n. 212 del 27 luglio 2000.

¹³ Articolo 10-*quinquies* del Decreto legislativo n. 212 del 27 luglio 2000.

¹⁴ Ci si riferisce allo Statuto dei diritti del contribuente, Decreto legislativo n. 212 del 27 luglio 2000.

dell'istituto del reclamo e della connessa, possibile, mediazione *ante causam* tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

Sarà sufficiente dire che quanto sopra detto è una diretta conseguenza non solo delle notevoli criticità che l'istituto nel tempo ha presentato e continuava ad oggi a presentare, ma anche delle novità che sono state deliberate in merito agli altri istituti deflattivi del contenzioso che prevederanno un rafforzamento del confronto tra il soggetto attivo e quello passivo.¹⁵ Sembra evidente quindi come l'intervento abrogativo dell'articolo 17-*bis*¹⁶ fosse inevitabile.¹⁷

Non ci si soffermerà nel merito in quanto tale argomento verrà sviluppato in un intero capitolo¹⁸, nel quale saranno evidenziate, nello specifico, le ragioni di questa scelta disposta all'interno della Legge n. 111 del 2023, l'iter legislativo attraverso il quale Parlamento e Governo sono arrivati a questa decisione e, infine, le disposizioni per l'entrata in vigore.

1.1.4 Conciliazione giudiziale: ampliamento dell'istituto al giudizio di legittimità

Per ultimo, in ordine alla logica dello sviluppo del processo tributario, si illustra brevemente come il legislatore delegato abbia deciso di ricomprendere nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione l'istituto della conciliazione giudiziale.

Quanto previsto in merito dal Decreto legislativo n. 220 del 2023 si traduce in un'ulteriore estensione della finestra temporale entro la quale il contribuente ha la possibilità di confrontarsi con l'Amministrazione finanziaria; questo avviene tramite una sorta di contraddittorio che si svilupperà anche nell'ultima fase di giudizio, quella in cui le due parti, almeno di fronte alla Corte, dovrebbero essere indistinte, in quanto il giudizio consiste in una valutazione di tipo tecnico della sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia tributaria di II grado.

¹⁵ Cfr. G. ANTICO, M. CONIGLIARO, "Strumenti deflattivi e conciliazione giudiziale: il filo conduttore della riforma", in *il fisco*, n. 13, 2024, p. 1211.

¹⁶ Del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

¹⁷ In senso contrario, cfr. S. MULEO, A. VOZZA, "Modifiche al processo tributario: più ombre che luci", in *il fisco*, n. 47-48/2023, pp. 4464-4470.

¹⁸ Vedi *infra* capitolo 2.

Nella relazione tecnica, in commento al già nominato Decreto legislativo n. 220 del 2023, viene evidenziato come lo scopo di questa estensione sia facilitare la risoluzione del contenzioso nella fase forse più complessa dell'intero iter, prevedendo anche dei benefici di tipo economico; ciò avviene quindi con la *ratio* di proporre un'ulteriore mediazione con la speranza che questa possa accordare le due parti.

Capitolo 2 – La vigenza dell’articolo 17-*bis* nel Decreto legislativo n. 546 del 1992: dal Decreto legislativo n. 111 del 2011 alla decretazione del 2023

SOMMARIO: 2.1 L’introduzione dell’istituto del reclamo e della – possibile – mediazione tributaria nel contenzioso tributario – 2.1.1 Le linee guida disposte dall’Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 9/E del 2012 – 2.2 La prima modifica all’istituto intervenuta con la Legge n. 147 del 2013 – 2.3 La seconda modifica all’istituto intervenuta con il Decreto legislativo n. 156 del 2015 – 2.4 La terza modifica all’istituto intervenuta con il decreto-legge n. 50 del 2017 – 2.5 In particolare: l’irrisolta questione relativa alla mancata riforma in ordine alla terzietà della figura del mediatore

Nel corso degli anni il processo tributario ha visto incrementarsi il numero delle controversie pendenti presso le Corti di giustizia tributaria di I grado¹⁹, con la naturale conseguenza di un sovraffollamento delle Corti stesse ed una più tormentata possibilità di esito positivo.

Nel corso del 2011 il legislatore ha deciso di introdurre nell’ordinamento tributario – con l’articolo 17-*bis* nel Decreto legislativo n. 546 del 1992 – un nuovo istituto deflattivo: il reclamo-mediazione. Ciò è avvenuto con la speranza di dare respiro all’organo giudiziario (le controversie pendenti nell’anno 2011 ammontavano circa a 727.345, aumento esponenziale rispetto all’anno precedente).

Nel 2014, tre anni dopo l’introduzione dell’articolo 17-*bis*, si è potuto constatare come il numero di controversie pendenti sia notevolmente diminuito – queste ammontavano circa a 571.678, quasi un 20% in meno – e al contempo il livello di risoluzione delle stesse sia aumentato arrivando ad un valore totale di circa 302.224 (nel 2011 queste ammontavano a 301.586, ma su un totale di controversie pendenti molto maggiore²⁰). Analizzando i dati si è potuto notare un apprezzamento da parte della dottrina e della giurisprudenza del nuovo istituto deflattivo.

Nel 2021, dopo un decennio dall’entrata in vigore dell’istituto del reclamo, è stato possibile tirare le somme dell’efficacia dell’intento deflattivo del legislatore: tramite

¹⁹ A seguito dell’entrata in vigore dell’articolo 1, comma 1 della Legge n. 130 del 31 agosto 2022 le parole “commissione tributaria” sono state sostituite da “corti di giustizia tributaria di primo (secondo) grado”. Nell’elaborato verrà sempre usata la dicitura vigente al momento in cui si scrive.

²⁰ Vedi tabella 1.

la “Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario [...]”²¹, è stato possibile evidenziare un costante calo delle liti pervenute (si riscontra una variazione in diminuzione di circa il 273%) mentre quelle definite sono in aumento (confrontando con l’anno precedente si può notare una variazione in aumento del 36,6%). Per semplificare possiamo affermare che nel 2011 solo una controversia su dieci arrivava ad una risoluzione, nel 2021 invece le risoluzioni ammontavano ad una controversia su tre, un notevole incremento in positivo che, seppur non in solitaria, è possibile attribuire all’istituto del reclamo.

Si ritiene opportuno evidenziare però che la giustizia tributaria viene generalmente riconosciuta efficiente e, rispetto ad altre giurisdizioni e seppur con qualche difficoltà, è un sistema che risponde a pieno al principio costituzionale di ragionevole durata del processo, ai sensi dell’articolo 111 della Costituzione²².

Di seguito si presenta una tabella relativa alla serie storica delle controversie, nel periodo 2011-2021.²³

CTP + CTR	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Pervenuti	330.153	264.753	257.021	242.694	257.047	231.844	211.790	210.399	189.039	151.317	120.511
variazione % rispetto all’anno precedente		-19,8	-2,9	-5,6	5,9	-9,8	-8,6	-0,7	-10,2	-20,0	-20,4
Definiti	302.000	306.001	307.425	302.211	298.263	293.250	261.532	252.937	227.844	141.751	193.293
variazione % rispetto all’anno precedente		1,3	0,5	-1,7	-1,3	-1,7	-10,8	-3,3	-9,9	-37,8	36,6
Pendenti al 31/12	720.605	679.357	628.953	569.436	528.220	466.814	417.072	374.534	335.729	345.295	272.677
variazione % rispetto all’anno precedente		-5,7	-7,4	-9,5	-7,2	-11,6	-10,7	-10,2	-10,4	2,8	-21,1

Tabella 1 – Flussi del contenzioso presso le Corti di giustizia tributaria

²¹ Relazione annuale sullo stato del contenzioso tributario, liberamente accessibile su: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/relazioneannualesullostatodelcontenziosotributario>

²² Cfr. relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023.

²³ Per correttezza è giusto segnalare che la diminuzione dell’anno 2021 è dovuta anche alla situazione emergenziale generata dalla pandemia dal COVID-19.

Nel corso del capitolo si presenterà un *excursus* storico partendo dall'introduzione del reclamo e della mediazione nel Decreto legislativo n. 546 del 1992, passando per le modifiche deliberate dal legislatore per correggere ed aggiornare l'istituto a seguito delle criticità riscontrate, fino ad arrivare ad oggi, periodo nel quale si è giunti alla sua abrogazione.

2.1 L'introduzione dell'istituto del reclamo e della - possibile - mediazione nel contenzioso tributario

Nel corso dell'anno 2011 gli istituti del reclamo e della mediazione hanno fatto il loro ingresso nell'ordinamento italiano e ciò è avvenuto attraverso l'articolo 39, comma 9 del Decreto-legge n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni dalla Legge n. 111 del 15 luglio 2011, che ha introdotto nel Decreto legislativo n. 546 del 1992 l'articolo 17-*bis*. Il suddetto articolo disciplinava l'obbligatorietà della proposizione di un reclamo - equiparato ad un ricorso come requisiti e procedura - per l'impugnazione delle controversie aventi un valore massimo della sola imposta di ventimila euro; a ciò si univa la possibilità di allegare una proposta di mediazione nella quale il contribuente invitava l'Amministrazione finanziaria ad una rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il legislatore ha stabilito come limite massimo quantitativo l'importo di ventimila euro in quanto la maggior parte delle controversie tributarie rientravano in tale soglia, soddisfacendo quindi l'obiettivo di proporre un istituto che potesse concretamente ridurre il ricorso alle Corti di Giustizia tributaria.

In origine l'istituto era caratterizzato da rigorosi e limitanti confini applicativi che stabilivano, a pena di nullità, l'obbligatorietà della proposizione del reclamo per gli atti emessi esclusivamente dall'Agenzia delle Entrate ed aventi come valore della sola imposta un massimo di ventimila euro; se non si fosse impugnato, attraverso il reclamo, l'avviso di accertamento avente queste caratteristiche, qualora le parti non fossero giunte ad un accordo grazie alla mediazione con l'Agenzia, sarebbe stato inammissibile - al comma 2 della versione originaria dell'articolo 17-*bis* era stabilito che: «la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso.

L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.» – proporre ricorso presso le Corti di Giustizia tributaria.²⁴ Esso prevedeva un ulteriore ostacolo ovvero l'ufficio a cui spettavano le verifiche del reclamo e della proposta di mediazione doveva porsi in una posizione di terzietà rispetto all'Ente che ne aveva dato disposizione; questo terzo soggetto, definito "mediatore", è stato e sarà fino alla sua abrogazione l'incognita principale dell'istituto in esame.²⁵

L'entrata in vigore dell'istituto del reclamo-mediazione, stabilita ai sensi del comma 11 dell'articolo 39 del Decreto-legge n. 98 del 2011, fa riferimento «agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012».²⁶

2.1.1 Le linee guida disposte dall'Agenzia delle Entrate attraverso la circolare n. 9/E del 2012

A seguito dell'introduzione del reclamo-mediazione nel Decreto legislativo n. 546 del 1992, l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato una circolare – n. 9/E del 19 marzo 2012 – con lo scopo di aiutare i contribuenti a comprendere il nuovo istituto nelle caratteristiche, nei limiti applicativi, nelle peculiarità della procedura e via discorrendo.

L'istituto previsto dall'art. 17-*bis* comportava attraverso l'impugnazione dell'atto ricevuto dall'Agenzia delle Entrate, la possibilità di instaurare una fase amministrativa pre-contenziosa – della durata di novanta giorni – all'interno del termine perentorio previsto per l'impugnabilità di un atto – consistente in sessanta giorni dalla data di notificazione dello stesso – durante la quale l'Amministrazione finanziaria aveva il dovere di attuare determinati passaggi: la prima fase consisteva nel rivedere l'atto impugnato e vagliare l'ipotesi di annullamento, qualora si fosse deciso di non annullarlo si sarebbe passati alla seconda fase; tale seconda fase consisteva nell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente cosicché questo

²⁴ Sulla questione ci si soffermerà in seguito nel paragrafo 2.2.

²⁵ Vedi *infra* paragrafo 2.5.

²⁶ Per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data.

potesse far valere le proprie ragioni per giungere ad un accordo di mediazione. L'accordo poteva essere stilato dall'Agenzia alla fine del procedimento o essere accettato dalla stessa, qualora il soggetto passivo, nel presentare l'istanza, avesse avanzato tale proposta di mediazione.

Al termine della fase di cui sopra, qualora non fosse stato accolto il reclamo o non si fosse conclusa la mediazione, il contribuente allorché lo avesse ritenuto opportuno avrebbe dovuto costituirsi in giudizio; ciò entro il termine perentorio di trenta giorni dallo spirare del termine della fase amministrativa, così da poter procedere con il contenzioso in quanto il reclamo produceva gli effetti di un ricorso. Quanto appena affermato era definito al comma 9, articolo 17-*bis*²⁷ nella sua versione originaria, il quale stabiliva che: «Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.»

Eccezion fatta per i casi in cui l'Agenzia delle Entrate respingeva o accoglieva parzialmente il reclamo in data antecedente al termine dei novanta giorni in quanto, i termini per la costituzione in giudizio sarebbero iniziati a decorrere dalla suddetta data²⁸ e non dalla scadenza della fase amministrativa.

In prima analisi si ritiene opportuno individuare accuratamente l'ambito applicativo disposto dalla versione originaria dell'articolo: il legislatore ha previsto il dovere di ricorrere al reclamo per tutti gli atti impugnabili tramite ricorso, previsti

²⁷ Del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

²⁸ Di diniego o accoglimento parziale.

dall'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992²⁹, purché questi siano emessi dall'Agenzia dell'Entrate e da nessun altro ente³⁰.

Nello specifico si faceva riferimento a:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo [...];
- e) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- f) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari [...];
- g) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

Tutti gli altri atti non riconducibili all'Agenzia dovevano essere impugnati con ricorso dinnanzi alla Corte di Giustizia di I grado, a prescindere dal valore della controversia; rientrano in questo insieme anche tutti gli atti aventi un valore della controversia definito indeterminabile. La Corte di Cassazione ha stabilito che: «deve intendersi per causa di valore indeterminabile quella in cui la pretesa azionata sia

²⁹ Ai sensi dell'articolo 19, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, vigente al momento dell'introduzione dell'istituto, risultano atti impugnabili:

- «a) l'avviso di accertamento del tributo;*
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;*
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;*
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;*
- e) l'avviso di mora;*
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;*
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;*
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;*
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.»*

³⁰ Cfr. circolare 9/E, del 19 marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

insuscettibile di valutazione economica e non già quella in cui tale valutazione risulti possibile, ancorché non agevole, attraverso l'esame degli atti»³¹.

In questa sede, in relazione alle caratteristiche dell'istanza di reclamo si è preferito limitarsi a dare disposizione di quali siano stati inizialmente gli articoli di riferimento del Decreto legislativo n. 546 del 1992 ovvero gli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, comma 4, in quanto compatibili³².

La funzione principale svolta dal reclamo consisteva nella richiesta – proposta da parte del contribuente nei riguardi dell'Agenzia delle Entrate – di annullamento dell'atto impugnato.

Il reclamo subirà quindi un esame preliminare che verificherà i requisiti essenziali perché possa essere ammesso a trattazione dopodiché, superato tale «esame d'ingresso»³³, si procederà alla verifica della fondatezza dello stesso³⁴ così da procedere, se possibile, all'annullamento dell'atto impugnato; nel caso in cui tali presupposti non saranno ritenuti sufficienti si procederà alla valutazione dell'eventuale proposta di mediazione³⁵. Qualora non fosse stata presentata del contribuente o non fosse ritenuta accettabile l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto provvedere a formularne una.

La mediazione poteva essere considerata, dal punto di vista deflattivo, il fulcro dell'istituto in quanto introduceva un vero e proprio dovere di contraddittorio tra le parti in una fase precontenziosa, un aspetto che precedentemente si verificava solo nella fase istruttoria nella quale l'Ente eseguiva i controlli³⁶.

³¹ Corte di Cassazione, sez. VI civile, ordinanza, 22 gennaio 2018, n. 1499. In merito si veda anche Corte di Cassazione sez. VI civile, ordinanza, 22 giugno 2020, n. 12043.

³² Si ricorda che quanto detto fa riferimento alla codificazione dell'istituto al momento della sua introduzione (2011).

³³ IL SOLE 24ORE, *Contenzioso tributario: il reclamo e la mediazione*, 2016, p. 60.

³⁴ Si dovrà verificare che il reclamo sia presentato per controversia il cui valore non sia superiore ai ventimila euro e si dovrà altresì verificare che questo rispetti i requisiti per i quali possa poi divenire un ricorso; ne sono esempi la sottoscrizione dell'atto o la determinazione dell'oggetto. In mancanza di questi l'Ufficio dovrà rigettare l'istanza di reclamo in quanto inammissibile.

³⁵ La proposta di mediazione può essere presentata dal contribuente solo nel momento in cui si presenta il reclamo e non in un momento successivo.

³⁶ Vedi, ad esempio, il contraddittorio instauratosi nel procedimento di accertamento con adesione.

Siffatta valutazione della proposta di mediazione doveva essere svolta con riguardo ad alcuni presupposti, tra cui il grado di sostenibilità della pretesa³⁷, e ad occuparsene doveva essere una “struttura diversa ed autonoma da quella che cura l’istruttoria degli atti reclamabili”³⁸; giunti ad un accordo di mediazione, che diveniva efficace attraverso la sottoscrizione delle parti, la fase amministrativa poteva considerarsi conclusa.

La procedura di mediazione si perfezionava con il versamento delle somme dovute e stabilite nell’accordo; gli effetti di tale perfezionamento comportavano che il rapporto giuridico tributario si intendesse definito e non più oppugnabile avendo natura concordata ed essendo stato sottoscritto volontariamente dalle parti.

Ulteriore vantaggio del reclamo-mediazione previsto dal legislatore per incentivarne l’impiego consisteva nella riduzione delle sanzioni «che si applicano per un quaranta³⁹ per cento delle somme irrogabili in rapporto dell’ammontare del tributo risultante dalla mediazione»⁴⁰.

Sfortunatamente, il disposto normativo in esame ha presentato, fin dalla sua entrata in vigore, criticità tali per cui il legislatore è dovuto intervenire attraverso manovre correttive. Inoltre, l’istituto è stato oggetto anche di ulteriori problematiche sia derivanti dalla continua stratificazione normativa sia da questioni di legittimità⁴¹.

³⁷ Gli altri presupposti individuabili dal comma 8 dell’articolo 17-*bis* sono: incertezza delle questioni controverse e principi di economicità dell’azione amministrativa. L’analisi di tali requisiti dava modo all’Ufficio di valutare se il procedimento avrebbe concretamente potuto evitare il contenzioso e ciò incorrendo in quali costi.

³⁸ Ai sensi della formulazione originaria dell’articolo 17-*bis*, comma 5 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992: «*Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l’atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili.*»

³⁹ In merito, la Circolare 33/E del 3 agosto 2012, dell’Agenzia delle Entrate stabilisce che: «in ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.»

⁴⁰ Cfr. Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 dell’Agenzia delle Entrate.

⁴¹ C. FONTANA, *Diritto processuale tributario – Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, a cura di F. AMATUCCI, 2020, Giappichelli Editore, p. 142.

2.2 La prima modifica all'istituto intervenuta con la Legge n. 147 del 2013

Riprendendo quanto detto nel paragrafo precedente, l'istituto del reclamo-mediazione negli anni successivi alla sua introduzione ha visto sollevarsi intorno a sé non poche problematiche, che in alcuni casi hanno sfociato altresì in questioni di legittimità costituzionale dell'istituto. Più volte le – allora – Commissioni tributarie hanno richiesto l'intervento della Corte Costituzionale ed altrettante volte il legislatore è intervenuto per perfezionare lo strumento con diverse leggi.

Nei primi due anni di vita dell'articolo 17-*bis* la diatriba principale ha riguardato la questione dell'inammissibilità del ricorso proposto da coloro che, in presenza dei necessari requisiti, non avevano proposto precedentemente reclamo. La dottrina e successivamente la giurisprudenza, attraverso varie sentenze, non ha ritenuto legittima la previsione che il contribuente qualora non avesse proposto reclamo, perdesse il diritto all'azione in modo definitivo.

A seguito delle sei ordinanze proposte dalle Commissioni tributarie con le quali sollevavano diverse questioni di legittimità, è quindi intervenuta la Corte Costituzionale che ha svolto un'analisi integrale del testo originario dell'articolo 17-*bis*. Attraverso la sentenza del 16 aprile 2014, n. 98 la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del comma 2 di tale articolo, il quale stabiliva che: «La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.» In merito ha stabilito che: «deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 [...], comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 della Costituzione⁴². Il comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo». La decisione della Corte Costituzionale arriva però in ritardo, in quanto, a seguito della modifica disposta dalla Legge n. 147 del 27

⁴² L'articolo 24 della Costituzione afferma che: «Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.»

dicembre 2013, tale comma era già stato modificato; di conseguenza la Corte ha precisato che: «con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato comma 2 dell'art. 17-bis nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche». Siffatta precisazione è risultata utile in quanto, ad esempio, la Corte di Cassazione l'ha utilizzata come principio in base al quale sentenziare l'accoglimento del ricorso cassando la sentenza in esame, ciò deliberando – nella sentenza del 14 ottobre 2021, n. 27955 – che ai sensi dell'articolo 136 della Costituzione⁴³ e dell'articolo 30 della Legge del 11 marzo 1953, n. 87⁴⁴: «queste disposizioni disciplinano l'applicabilità della declaratoria di illegittimità costituzionale della norma a tutti i rapporti non ancora "esauriti", e, sotto tale profilo, diversamente da quanto si verifica nel caso di abrogazione delle norme, la dichiarazione di illegittimità costituzionale, a differenza dall'abrogazione, avendo per presupposto la invalidità della legge, in quanto viziata dall'essere in contrasto con un precetto costituzionale fin dalla sua emanazione, comporta che la norma dichiarata incostituzionale non è più applicabile ai rapporti che siano o divengano oggetto di giudizio, ancorché riguardanti situazioni anteriori alla pronuncia di incostituzionalità, salvi gli effetti dei giudicati già formati, nonché delle decadenze e delle prescrizioni verificatesi e non direttamente investite nei loro presupposti normativi dalla pronuncia di incostituzionalità».

Il legislatore, come sopra anticipato, attraverso la Legge n. 147 del 27 dicembre 2013, ha modificato l'articolo in esame disponendo che la proposizione del reclamo

⁴³ Il quale afferma che: «Quando la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. La decisione della Corte è pubblicata e comunicata alle Camere ed ai Consigli regionali interessati, affinché, ove lo ritengano necessario, provvedano nelle forme costituzionali.».

⁴⁴ Il quale afferma: «La sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, entro due giorni dal suo deposito in cancelleria, è trasmessa, di ufficio, al Ministro di grazia e giustizia ed al Presidente della Giunta regionale affinché si proceda immediatamente e, comunque, non oltre il decimo giorno, alla pubblicazione del dispositivo della decisione nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo. [...] Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. [...]».

avrebbe costituito condizione di procedibilità del ricorso⁴⁵; ciò significava che nel caso in cui, per una controversia avente un valore massimo di ventimila euro, fosse stato proposto ricorso, senza ricorrere all'istituto del reclamo, o fosse stato proposto ricorso prima del decorso del predetto termine di novanta giorni previsti per lo svolgimento della procedura⁴⁶, il giudice avrebbe rinviato la trattazione per procedere prima con la mediazione, sulla base di quanto stabilito all'articolo 1, comma 611, lettera a) della Legge n. 147 del 2013: «In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione»⁴⁷. L'improcedibilità poteva essere eccepita dall'Agenzia tramite il deposito delle controdeduzioni ai sensi di quanto enunciato all'articolo 23, comma 2 del Decreto legislativo n. 546 del 1992: «La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni [...]».

Con lo stesso intervento legislativo è stata introdotta la sospensione feriale dei termini⁴⁸ per il computo dei novanta giorni costituenti la fase amministrativa. Secondo quanto esplicito dalla circolare n. 1/E del 12 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate «il termine di 90 giorni deve essere computato applicando le disposizioni sui termini processuali e quindi, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 31 agosto». È stata introdotta, dunque, la previsione per la quale il termine per l'esercizio di ogni attività processuale viene sospeso per 31 giorni e riprende dal 1° settembre, in quanto l'ottavo mese dell'anno è escluso dal computo delle scadenze processuali. Qualora la fase amministrativa fosse stata

⁴⁵ Ai sensi dell'articolo 1, comma 611, lettera a) della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013.

⁴⁶ Cfr. Circolare 1/E del 12 febbraio 2014, dell'Agenzia delle Entrate.

⁴⁷ Ai sensi dell'articolo 1, comma 611, lettera a) della Legge n. 147 del 27 dicembre 2013.

⁴⁸ Ai sensi dell'articolo 1 del Decreto legislativo n. 742 del 1969, modificato dal decreto-legge 12 settembre 2014, n. 132: «*il decorso dei termini processuali è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno*».

instaurata in una data antecedente a tale termine si andranno a sommare il periodo trascorso prima della sospensione e quello che riprenderà posteriormente.⁴⁹

Sono inoltre state abrogate le disposizioni che prevedevano delle eccezioni in merito alla data di conclusione della procedura: la fase amministrativa del reclamo-mediazione vedeva, a seguito della Legge 147 del 2013, la sua conclusione allo spirare del novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza.

Ulteriore introduzione riguardava l'aggiunta di un nuovo comma, il 9-*bis*, con il quale si prevedeva la sospensione – prescindendo dalla presentazione di una richiesta di parte – della riscossione ed il pagamento delle somme di cui all'atto impugnato fino alla data dalla quale decorreva il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente⁵⁰.

Tali modificazioni si applicavano agli atti notificati a partire dal 2 marzo 2014.

2.3 La seconda modifica all'istituto intervenuta con il Decreto legislativo n. 156 del 2015

La prima vera e sostanziale modifica all'istituto è intervenuta con il Decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, emanato a seguito delle disposizioni date dalla Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, nella quale è stato chiesto al Governo di rafforzare gli strumenti deflattivi così da ridurre il contenzioso tributario.

Il nuovo testo dell'articolo 17-*bis*, modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera l) del Decreto legislativo n. 156 del 2015, non si discosta significativamente dal previgente, nonostante contenga delle novità molto importanti, volte a rafforzare l'istituto⁵¹.

⁴⁹ L. BAZZAN, "La sospensione feriale dei termini processuali", 8 luglio 2021, disponibile su: <https://www.studiocataldi.it/articoli/18528-la-sospensione-dei-termini-nel-periodo-feriale.asp>.

⁵⁰ Articolo 22, comma 1, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

⁵¹ Cfr. G. CORASANITI, "L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento", in *Corriere Tributario*, 2/2017, p.1641.

Con questa riforma sono state introdotte numerose modifiche: la prima attiene al fatto che da quel momento l'impugnazione dell'atto, oltre ad avere gli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, assumerà funzione anche di reclamo e, tale ricorso, diverrà procedibile solo al termine dei novanta giorni previsti per la fase amministrativa, volta alla composizione della lite⁵²; a tale atto potrà essere allegata una proposta di mediazione. Con quanto disposto il contribuente pertanto non dovrà presentare un atto diverso in base al valore della controversia, ma gli basterà presentare ricorso, e nel caso in cui impugnasse un atto di valore inferiore a ventimila euro, avrà anche valenza di reclamo. Quanto stabilito trova ulteriore fondamento nella volontà del legislatore delegato di semplificare l'accesso all'istituto.

Considerato quanto sopra, in base al principio di economicità dell'azione amministrativa – definibile come il dovere della Pubblica Amministrazione di fare un buon uso delle proprie risorse, utilizzando il minor dispendio di mezzi e strumenti con lo scopo di ottimizzare i risultati prefissati⁵³ –, l'ambito di applicazione dell'istituto è stato esteso a tutti gli atti⁵⁴ emessi da tutti gli enti impositori, quindi ai tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane, dei Monopoli di Stato e degli enti locali. Suddetta modifica vede la sua *ratio* nel fatto che la maggior parte – circa il 90% – dei ricorsi proposti verso gli enti sopra menzionati ha un valore inferiore ai ventimila euro.

Con questa previsione si è dovuto predisporre anche quali siano nel concreto gli uffici che dovranno occuparsi dell'analisi del reclamo e della possibile mediazione: il testo dell'allora vigente comma 4 stabiliva che «Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli [...] provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura

⁵² Cfr. relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015.

⁵³ A. CACCHIO, “*I principi generali dell'azione amministrativa*”, in *Diritto.it*, 15 settembre 2022, disponibile su: <https://www.diritto.it/i-principi-generalis-dellazione-amministrativa/>.

⁵⁴ Alla totalità degli atti previsti dall'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

organizzativa.». A seguito di ciò è emersa ancor di più, agli occhi di molti, la necessità che venisse istituita una figura – definita dalla dottrina come “mediatore” – cosicché tale controllo potesse soddisfare i requisiti essenziali di terzietà ed autonomia dando una legittimazione all’istituto. Sul punto si tornerà in seguito⁵⁵.

Con la riscrittura dell’articolo è stata disposta l’eliminazione della previsione secondo la quale le controversie instaurate a seguito del rigetto dell’istanza di reclamo o del non accoglimento della proposta di mediazione⁵⁶, non potevano accedere all’istituto premiale della conciliazione giudiziale⁵⁷. Tale istituto permette alle parti, in pendenza di giudizio, di accordarsi tra di loro così da estinguerlo e risolvere la controversia. La *ratio* di questa modifica trovava sempre i suoi punti cardine nel dare la possibilità al contribuente di ricorrere agli istituti deflattivi in diversi momenti dell’iter amministrativo-processuale.

Un’ultima modifica introdotta riguardava la diminuzione delle sanzioni dovute a seguito del perfezionamento dell’accordo di mediazione: dal precedente quaranta per cento sul valore dell’imposta concordata, il legislatore aveva portato la soglia ad un trentacinque per cento del minimo edittale stabilito dalla legge⁵⁸.

2.4 La terza modifica all’istituto intervenuta con il Decreto-legge n. 50 del 2017

Consapevole delle molteplici criticità riguardanti il reclamo, ma soprattutto attinenti alla mediazione di cui all’articolo 17-*bis* del Decreto legislativo n. 546 del 1992, il legislatore attraverso la manovra correttiva del 2017 ha colto l’occasione per

⁵⁵ Sul punto si veda paragrafo 2.5.

⁵⁶ Vedi circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 dell’Agenzia delle Entrate.

⁵⁷ Regolamentata dagli articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

⁵⁸ Vedi *supra* nota 45.

mettervi di nuovo mano. Il Governo a seguito della necessità ed urgenza di contenere il gettito pubblico ha promulgato il Decreto-legge n. 50 del 24 aprile 2017 – convertito con modificazioni dalla Legge n. 96 del 21 giugno 2017 – con il quale ha introdotto le nuove direttive in merito all’istituto del reclamo-mediazione.

L’aggiornamento principale previsto dalla normativa riguardava la ridefinizione della soglia di applicazione dell’istituto: è stata estesa da un valore massimo di ventimila euro ad un valore non superiore a cinquantamila euro. Si ritiene opportuno precisare che il valore della lite in questa sede veniva definito in base al valore dell’imposta accertata in sede di controllo da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Il fine ultimo del Decreto-legge era coerente con tutte le precedenti modificazioni intervenute all’istituto, ovvero incrementare la deflazione del contenzioso tributario.

2.5 In particolare: l’irrisolta questione relativa alla mancata riforma in ordine alla terzietà della figura del mediatore

La dottrina ha nutrito a lungo la speranza che il legislatore intervenisse per riformare in maniera sostanziale l’istituto della mediazione tributaria, allineandolo alla mediazione civile. Tuttavia, queste aspettative sono state disattese, come dimostrato dall’ultima riforma concernente modificazioni all’istituto in quanto si è limitata ad aumentare la soglia di applicazione dell’istituto senza affrontare il nodo cruciale della figura ⁵⁹ del cosiddetto *mediatore*.

È ritenuto da molti che la mediazione tributaria fu introdotta tra le disposizioni del Decreto legislativo n. 546 del 1992 a seguito della volontà di riproporre in quest’ambito una disciplina che potesse paragonarsi alla mediazione civile⁶⁰.

⁵⁹ In tal senso cfr. M. CONIGLIARO, “Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera”, in *il fisco*, n. 42/2015, p. 4020; B. SANTACROCE - L. LODOLI, “Legittimità del reclamo-mediazione, ma con terzietà dell’organo mediatore ancora “a rischio” per i tributi locali”, in *il fisco*, n. 15/2017, p. 1442; M. CONIGLIARO, “Mediazione tributaria senza pace: cresce di importanza, ma è ancora orfana del mediatore”, in *il fisco*, n. 23/2017, p. 2241.

⁶⁰ Di cui al Decreto legislativo n. 28 del 4 marzo 2010.

All'articolo 1, comma 1, lettera a) del Decreto legislativo n. 28 del 4 marzo 2010 è possibile trovare una definizione di mediazione, in ambito civile: "l'attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, anche con formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa". Si può ben notare come una delle caratteristiche principali dell'istituto è rappresentata dalla figura di un soggetto terzo⁶¹, estraneo ai fatti e che opera in condizione di imparzialità nei confronti dei soggetti coinvolti nella controversia; da ciò emerge in modo evidente come la mediazione tributaria – per quanto possa avvicinarsi a quella civile – si discosti da quello che dovrebbe legittimamente essere. In merito, il legislatore ha previsto che per consentire un corretto esercizio del potere di mediazione l'organo preposto dovesse, per quanto interno, agire in modo autonomo; nello specifico, al comma 4 dell'articolo 17-*bis* era previsto che all'interno delle Agenzia fiscali l'esame del reclamo e quindi della mediazione fosse affidato a strutture apposite ed autonome, diverse rispetto a quelle che provvedevano all'istruttoria dell'atto⁶². Per quanto atteneva invece agli altri enti impositori l'analisi della procedura di mediazione veniva applicata attraverso articolazioni autonome "per quanto compatibili alle strutture organizzative"⁶³.

Nonostante ciò, l'organo legislativo – nella relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 156 del 2015 – ha chiarito che non sussisteva la necessità di istituire un soggetto terzo che si occupasse della procedura in quanto tale istituto doveva stimolare ed incoraggiare l'Amministrazione finanziaria a rivedere i propri errori senza il bisogno di ricorrere al giudice. Risulta quindi evidente agli occhi di molti come diventava allora improprio porre sul medesimo piano le due tipologie di mediazione⁶⁴.

⁶¹ L'articolo 1 del Decreto legislativo n. 28 del 4 marzo 2010 presenta altresì una definizione di mediatore di seguito riportata: "la persona o le persone fisiche che, individualmente o collegialmente, svolgono la mediazione rimanendo prive, in ogni caso, del potere di rendere giudizi o decisioni vincolanti per i destinatari del servizio medesimo".

⁶² Vedi circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 dell'Agenzia delle entrate.

⁶³ Ai sensi del comma 4, articolo 17-*bis*, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

⁶⁴ Cfr. M. CANTILLO, "Il reclamo e la mediazione tributaria", in *Rassegna tributaria*, 1/2020, p.152.

La dottrina, tuttavia, non ha ritenuto sufficiente prevedere che il reclamo venisse esaminato da un soggetto autonomo all'interno delle Agenzie fiscali in quanto tale soggetto risultava comunque come un'articolazione della stessa struttura che si era occupata di predisporre ed emanare l'atto impugnato⁶⁵; in merito agli altri enti la previsione del legislatore risultava ancora meno consona e più lontana dal concetto di mediazione civile fornito dall'ordinamento italiano.

Ulteriori argomentazioni a supporto dell'inefficacia dell'istituto della mediazione nel contenzioso tributario ritengono che la non previsione del mediatore comportasse per il contribuente un onere – rilevabile nella necessità di presentare una proposta di mediazione contenente la rideterminazione dell'ammontare della pretesa – che non sempre sarebbe stato in grado di corrispondere. Il soggetto passivo, a detta del legislatore, avrebbe dovuto possedere le conoscenze e le competenze per redigere un atto che potesse soddisfare sia il proprio interesse che quello della controparte. Quanto sopra trova conferma nella regolamentazione della mediazione civile nella quale è stabilito che il soggetto a cui spetta l'onere di svolgere questo ruolo è il mediatore, in quanto soggetto appositamente formato e preparato in modo professionale per consentire il dialogo tra le parti finalizzato al raggiungimento di un accordo. In aggiunta tale mancanza ha probabilmente creato un sentimento di sfiducia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria comportando un minor numero di accordi ed un conseguente aumento del carico di lavoro per le Corti di giustizia tributaria.

Nella mediazione tributaria, dunque, «il buon esito era rimesso alla volontà discrezionale dell'Agenzia delle Entrate», in quanto «non era obbligata a formulare alcuna controproposta»⁶⁶. Nel merito è opportuno dire che il testo dell'articolo 17-*bis* non prevedeva, qualora l'ufficio non intendesse accogliere la proposta di mediazione, l'obbligatorietà di presentazione di una controproposta; tale articolo stabiliva esclusivamente i criteri tramite i quali valutare la proposta presentata dal

⁶⁵ Cfr. S. A. PARENTE, "Il reclamo e la mediazione tributaria dopo la riforma: profili ricostruttivi e risvolti applicativi – parte prima", in *Civitas ex Let*, 1/2017, pp. 46-47.

⁶⁶ M. SICOLO, "Differenza tra mediazione tributaria e mediazione civile", 23 gennaio 2023, disponibile su: <https://www.mondoadr.it/differenza-tra-mediazione-tributaria-e-mediazione-civile/>.

contribuente e tramite i quali emettere un'eventuale proposta di mediazione. Siffatti criteri sono rinvenibili al comma 8 dell'articolo 17-*bis*, secondo il quale: «L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa».

Capitolo 3 – Le innovazioni del Decreto legislativo n. 220 del 2023, in particolare: l’abrogazione dell’articolo 17-bis

SOMMARIO: 3.1 La *ratio legis* alla base dell’abrogazione dell’istituto di cui all’articolo 17-bis – 3.2 L’iter legislativo: dai lavori preparatori al Decreto legislativo del 2023 – 3.3 L’entrata in vigore dell’articolo 2 del Decreto legislativo n. 220 del 2023 e gli effetti del regime transitorio

L’abrogazione di un articolo normativo rappresenta un momento cruciale nell’evoluzione del diritto, riflettendo spesso cambiamenti e progressi giuridici o semplicemente la necessità di aggiornamento legislativo.

Nel contesto giuridico, l’abrogazione può essere vista come un meccanismo di adeguamento e perfezionamento dell’ordinamento normativo, volto a eliminare norme obsolete, ridondanti o inefficaci.

Esaminare l’abrogazione di un articolo specifico non solo permette di comprendere le motivazioni sottostanti a tale decisione legislativa, ma offre anche l’opportunità di analizzare l’impatto di questa modifica sull’intero sistema normativo e su coloro che ne subiranno gli effetti.

L’analisi che segue si propone di esaminare i motivi che hanno portato all’abrogazione dell’articolo 17-bis del Decreto legislativo n. 546 del 1992 e ciò che è avvenuto in merito fino alla data di entrata in vigore della riforma.

3.1 La ratio legis alla base dell’abrogazione dell’istituto di cui all’articolo 17-bis

Come appena evidenziato, l’abrogazione di un articolo è uno degli strumenti utilizzati dal legislatore per eliminare delle norme non più attuali o che nel tempo diventano una ripetizione degli aggiornamenti introdotti.

In merito all’abrogazione di questo articolo non si riscontrano molte indicazioni da parte dell’organo legislativo in quanto all’articolo 2, comma 3, lettera a) del Decreto legislativo n. 220 del 2023 viene brevemente disposta l’eliminazione dello stesso dal

Decreto legislativo n. 546 del 1992. Appare dunque necessario interrogarsi sulle motivazioni sottostanti questa decisione, rifacendosi a quanto riportato nella relazione illustrativa connessa al decreto.

Innanzitutto, è opportuno specificare che l'istituto del reclamo-mediazione non è stato abrogato solamente per un malfunzionamento in sé, ma soprattutto per dare spazio ai nuovi strumenti indicati dalla Legge delega affidata al Governo.

Il legislatore da diverso tempo persegue numerosi obiettivi, tra i quali i principali corrispondono alla riduzione dei tempi delle controversie tributarie ed al deflazionamento del contenzioso pendente dinanzi alle Corti di giustizia tributaria di I e II grado. Tuttavia, ciò non implica che il contribuente debba correre il rischio di vedere ridotte le garanzie che lo tutelano per attuare quanto prefissato. Le riforme, infatti, mirano ad introdurre degli strumenti che supportino l'Amministrazione finanziaria nell'emettere atti legittimi.

In ragione di quanto esplicitato, il legislatore ha previsto molteplici cambiamenti sia al Decreto legislativo n. 546 del 1992 che allo Statuto dei diritti del contribuente: ha previsto il rafforzamento di uno strumento già a disposizione del contribuente, l'istituto dell'autotutela; ha introdotto una fase stragiudiziale nella quale è previsto il dialogo con l'Amministrazione finanziaria, il contraddittorio preventivo. Oltre a ciò, è stato ampliato l'istituto della conciliazione giudiziale ed è stato inserito nell'elenco degli atti impugnabili – di cui all'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 – il rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela.

L'introduzione del contraddittorio preventivo in una fase antecedente il contenzioso e contemporanea quindi alla fase accertativa, implica già un ingente confronto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria; sulla base di ciò mantenere vigente la possibilità per il contribuente di poter accedere all'istituto della mediazione risulterebbe ingiustificata ed inefficiente. Inoltre, l'introduzione del contraddittorio, qualora l'assetto normativo fosse rimasto tale, avrebbe comportato “un allungamento ingiustificato dei tempi”, stante a quanto affermato nella relazione tecnica al Decreto legislativo n. 220 del 2023.

Il potenziamento dell'autotutela invece viene attuato sia ampliando le circostanze che giustificano il suo utilizzo, sia garantendo al contribuente il diritto di contestare

– tramite l’impugnazione – autonomamente il rifiuto dell’istanza, sia esso esplicito o implicito.

3.2 L’iter legislativo: dai lavori preparatori al Decreto legislativo del 2023

Come ogni intervento legislativo, perché possa entrare in vigore una legge vi è un procedimento, che si articola in più fasi, che deve essere seguito. L’iter legislativo di un decreto rappresenta un processo complesso e articolato, essenziale per la formazione e l’approvazione delle leggi in Italia.

Il decreto legislativo in esame prende forma partendo dall’approvazione della legge delega nella quale vengono esplicitati i criteri direttivi da rispettare e gli obiettivi da perseguire in ambito tributario; tale percorso di formazione dei decreti legislativi garantisce un controllo bilanciato tra i poteri legislativo ed esecutivo, assicurando che le norme emanate rispettino i principi costituzionali.

Come pocanzi detto, il decreto legislativo di cui ci si occupa vede la sua origine nella delega che il Parlamento ha conferito al Governo in materia tributaria. Successivamente l’organo esecutivo, sulla base di quanto stabilito dall’organo legislativo, redige una proposta di legge da presentare alle camere. Tale atto – atto del Governo sottoposto a parere parlamentare⁶⁷ – è stato trasmesso alla Camera dei deputati il 5 dicembre 2023. La proposta di legge è stata redatta in un lasso di tempo breve, considerando che la delega è stata approvata in data 11 agosto 2023.

Dopodiché lo schema di decreto viene assegnato alla commissione competente in materia; durante l’esame in commissione i membri procedono ad un’analisi dettagliata – in sede referente – e qualora lo ritengano necessario, possono decidere di proporre l’atto ad altre commissioni ritenute rilevanti in materia cosicché queste possano emettere anch’esse un giudizio in merito – in sede consultiva. Nello specifico di questa introduzione normativa, le commissioni che hanno analizzato ed espresso pareri sono per la Camera dei deputati: la commissione permanente

⁶⁷ Camera dei Deputati, Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 99, *Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario*, XIX legislatura, trasmesso alla Presidenza del Senato il 5 dicembre 2024.

giustizia, la commissione permanente finanze e la commissione permanente bilancio; mentre per il Senato della Repubblica: la commissione permanente giustizia, la commissione permanente finanze e tesoro e la commissione permanente bilancio. Le riunioni delle commissioni si sono svolte tutte tra il 12 dicembre 2023 ed il 27 dicembre 2023, in tale intervallo vi è stata anche una conferenza unificata che ha raccolto il parere delle Regioni in merito.

Nel caso del decreto legislativo non vi è il bisogno dell'esplicita approvazione da parte delle camere, sarà sufficiente che questo superi l'esame⁶⁸ in commissione e che ciò venga comprovato da una relazione finale nella quale viene riassunto il lavoro svolto.

L'iter legislativo del decreto legislativo in esame si è concluso con una delibera da parte del Consiglio dei Ministri in data 28 dicembre 2023 con la quale, a seguito della proposta da parte del Ministro dell'Economia⁶⁹, viene approvato in via definitiva il decreto legislativo n. 220; tale atto è stato poi trasmesso al Presidente della Repubblica, il quale, lo ha promulgato ed ha disposto la sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

A seguito dell'entrata in vigore dell'atto vengono rese disponibili delle relazioni connesse ad esso che facilitano la comprensione del provvedimento per tutti i soggetti interessati.

Più precisamente, viene redatta una relazione illustrativa che riassume e commenta brevemente il testo del decreto legislativo con i suoi 4 articoli e gli articoli che vengono modificati a seguito dell'entrata in vigore dello stesso; viene redatta una relazione tecnica nella quale vengono espletate le motivazioni alla base di tali articoli e infine viene riassunto quanto emesso a seguito dell'analisi tecnico-normativa e dell'analisi di impatto della regolamentazione. L'analisi tecnico-normativa questa viene svolta per garantire che il testo del decreto sia chiaro e legittimo rispetto ai principi costituzionali e alle normative attuali; per quanto riguarda invece l'analisi di impatto di regolamentazione questa valuta le possibili

⁶⁸ L'esame svolto in commissione è uno strumento di verifica e controllo in mano al Parlamento.

⁶⁹ L'attuale Ministro dell'Economia è Giancarlo Giorgetti.

conseguenze, sia di tipo economico che sociale, della nuova normativa e si assicura che questa sia sostenibile ed efficiente.

3.3 L'entrata in vigore dell'articolo 2 del Decreto legislativo n. 220 del 2023 e gli effetti del regime transitorio

All'articolo 2, comma 3 del Decreto legislativo n. 220 del 2023, oltre alle disposizioni in merito all'abrogazione, vengono riportati anche gli estremi di riferimento per l'entrata in vigore di tale decisione adottata dal legislatore delegato. Ai sensi di tale comma: «A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati: a) [...] e l'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546».

È stato quindi disposto che a partire dalla data di entrata in vigore dell'atto stesso risulta vigente anche l'abrogazione dell'istituto; pertanto i ricorsi notificati successivamente a tale data, se concernenti atti aventi un valore inferiore a cinquantamila euro, non daranno avvio alla fase amministrativa di novanta giorni nei quali si analizzava il reclamo, bensì svolgeranno la loro principale funzione di impugnazione dell'atto con il dovere del ricorrente di costituirsi in giudizio entro i canonici trenta giorni, come stabilito dall'articolo 22 del Decreto legislativo n. 546 del 1992.

Per i ricorsi – aventi le necessarie caratteristiche – presentati prima di tale data resterà in vigore la procedura delineata per l'attuazione dello strumento del reclamo-mediazione; con ciò il contribuente avrà accesso alla fase endoprocedimentale nella quale l'Amministrazione finanziaria esaminerà l'istanza e, se possibile, procederà alla fase di negoziazione della pretesa che, qualora comportasse la sottoscrizione della proposta di mediazione, esaurirà il procedimento. Qualora così non fosse, il ricorrente dovrà provvedere alla costituzione in giudizio entro i trenta giorni successivi alla data di conclusione della procedura.⁷⁰

⁷⁰ In base a quanto detto precedentemente: allo spirare dei novanta giorni in *ratio* di quanto disposto dal comma 2, *ex* articolo 17-*bis* del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

La data di entrata in vigore di siffatto decreto legislativo è il 4 gennaio 2024.

È possibile individuare anche una diversa interpretazione dei termini per l'entrata in vigore dell'abrogazione e di conseguenza del comportamento che deve attuare il contribuente. All'articolo 4 del Decreto legislativo n. 220 del 2023 gli effetti di tale abrogazione vengono circoscritti e posticipati ai soli giudizi instaurati con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024⁷¹; in merito a ciò la dottrina ritiene che, attraverso una prospettiva prudenziale, anche gli effetti dell'abrogazione possano decorrere da tale termine.

Con ciò quindi l'istituto del reclamo-mediazione continuerebbe ad operare per i ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024 e sino al 1° settembre 2024.

«Tale alternativa consente di tutelare l'affidamento del contribuente dagli effetti di un repentino e inaspettato cambiamento della disciplina del processo tributario, in particolare nel caso in cui gli sia già stato notificato un atto impositivo e il termine per la sua impugnazione sia ancora pendente alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.lgs. n. 220/2023»⁷².

Basandosi su un'interpretazione letterale della norma e considerando la finalità di rivisitare l'impianto con l'abrogazione dell'istituto, a detta di chi scrive risulta più opportuno ritenere che siano esenti dall'onere di proposizione del ricorso-reclamo, i ricorsi notificati dopo il 4 gennaio 2024.

⁷¹ L. M. CORRADO, "Reclamo-mediazione: abrogazione differita ai ricorsi notificati dal 1° settembre 2024?", in *IPSOA QUOTIDIANO*, 30 gennaio 2024.

⁷² *Ibidem*.

Capitolo 4 - La finalità deflattiva del legislatore: dal procedimento amministrativo al processo tributario

SOMMARIO: 4.1 Introduzione dell'obbligo del contraddittorio preventivo nello Statuto dei diritti del contribuente – 4.2 Rafforzamento dell'istituto dell'autotutela nella fase precontenziosa – 4.3 Estensione dell'istituto della conciliazione giudiziale al giudizio di legittimità

Obiettivo principale del legislatore in questi anni è sempre stato quello di ridurre il ricorso al contenzioso tributario da parte del contribuente e di introdurre più strumenti deflattivi che possano rispondere a questo scopo.

In questo capitolo verranno presentati gli istituti che compenseranno all'eliminazione dell'istituto del reclamo-mediazione ed a causa dei quali – o meglio, a causa della loro introduzione o modifica – è stato abrogato quest'ultimo.

La recente riforma in materia ha interessato diversi aspetti del procedimento tributario ed in particolare, oltre al processo dinanzi alla Corte di giustizia tributaria, è intervenuta anche sullo Statuto dei diritti del contribuente⁷³; questo è avvenuto tramite il decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023. Gli obiettivi specifici di questo decreto possono essere principalmente ricondotti ad esigenze di razionalizzazione della normativa così da eliminare eventuali criticità interpretative ed applicative, ed esigenze di maggiore garanzia del diritto di difesa a seguito di un bilanciamento del rapporto tra il soggetto passivo e l'Ente impositore e di riduzione del contenzioso⁷⁴.

Nel documento sono state aggiornate alcune garanzie a tutela dei contribuenti, sono stati riformati gli istituti a disposizione di quest'ultimi, come quello dell'interpello e dell'autotutela ed è stato introdotto l'articolo 6-*bis* il quale tratta dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo che si deve instaurare tra Pubblica Amministrazione e contribuente. Alcuni di questi interventi hanno lo scopo di potenziare ulteriormente il deflazionamento del contenzioso rafforzando allo stesso tempo le tutele nei confronti del soggetto passivo.

⁷³ Legge n. 212 del 27 luglio 2000.

⁷⁴ Cfr. relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

Il Governo si è adoperato non solo in ambito stragiudiziale, come si è appena evidenziato, ma anche in ambito giudiziale aggiornando lo strumento della conciliazione giudiziale. In merito si è voluta prevedere un'estensione dell'istituto così da dare alle parti un'ulteriore occasione di risoluzione, cercando di evitare l'intervento finale del giudice.

Quelli presentati non sono gli unici istituti deflattivi a disposizione del contribuente, ma rientrano negli strumenti sui quali il legislatore delegato è intervenuto e per i quali è legittimo ritenere che sia stata disposta l'abrogazione del citato articolo 17-*bis* riguardante l'istituto del reclamo-mediazione.

4.1 Introduzione dell'obbligo del contraddittorio preventivo nello Statuto dei diritti del contribuente

Il diritto al contraddittorio può definirsi come un elemento fondamentale alla base della buona amministrazione per uno Stato moderno e in quanto tale deve essere attuato in modo generale e proporzionale così da consentire un equo bilanciamento dell'efficienza dell'attività amministrativa.

La legislatura italiana ha mostrato spesso ritrosia nel garantire al contribuente il diritto al contraddittorio nel procedimento tributario e le uniche forme di collaborazione previste tra le parti consistevano nell'attuazione di comportamenti da parte del soggetto passivo in mancanza dei quali lo stesso avrebbe potuto incorrere in sanzioni amministrative⁷⁵.

Il quadro normativo del processo tributario appare spesso incompleto, scoordinato e delle volte contraddittorio, caratterizzato da incertezze interpretative e questo dovuto ad una scoordinata sovrapposizione di interventi legislativi ed un continuo rinvio a norme del diritto amministrativo o civile.

⁷⁵ Cfr. G. MELIS, "Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il "giusto procedimento tributario"", in *il fisco*, 14/2023, pp. 1318-1319.

Numerose volte la dottrina ha manifestato insofferenza nei confronti dell'esclusione dell'ambito tributario⁷⁶ dal novero dei procedimenti – rinvenibili nelle fattispecie non individuate dall'articolo 13, comma 1, Legge 241 del 7 agosto 1990, il quale è previsto che: «Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione» – per i quali è obbligatoria l'instaurazione di un contraddittorio endoprocedimentale per i destinatari di un provvedimento amministrativo. Nell'ordinamento dell'Unione Europea invece, la Carta di Nizza (ovvero la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea), all'articolo 41, sancisce che è diritto del contribuente poter proporre le proprie ragioni di fronte all'Amministrazione finanziaria, prima che questa adotti un provvedimento impositivo nei suoi confronti; spesso infatti la giurisprudenza europea è intervenuta nel merito cercando di introdurre negli ordinamenti nazionali un obbligo generalizzato di contraddittorio in tutte le fasi del procedimento tributario. Invece, fino ad oggi in Italia l'unica casistica per la quale era prevista l'instaurazione di un contraddittorio preventivo tra le parti, in ambito tributario, era costituita dall'istituto dell'accertamento con adesione⁷⁷.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 47 del 21 marzo 2023 ha affermato che è necessario provvedere ad un “tempestivo intervento normativo”⁷⁸ in quanto ritiene che il contraddittorio endoprocedimentale soddisfa sotto più punti di vista i bisogni

⁷⁶ Ai sensi del comma 2, articolo 13 della Legge 241 del 7 agosto 1990 secondo il quale le disposizioni indicate nei precedenti articoli (Capo III, articoli 7-13) non si applicano ai procedimenti tributari.

⁷⁷ Normato dall'articolo 12 della Legge 212 del 20 luglio 2000.

⁷⁸ In tal senso la Corte ha dichiarato che: «Alla luce delle considerazioni che precedono, la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale. Tuttavia, dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale, come suggerisce il giudice a quo. [...] Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti. [...]».

del processo tributario. Di conseguenza il legislatore deve adeguare il diritto vigente dando maggior rilievo a tale istituto e prevedendone l'obbligatorietà.

Attraverso quanto stabilito dall'articolo 4, comma 1, lettera f) il legislatore delegato ha introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente un nuovo articolo che si occupa di regolamentare esclusivamente il principio del contraddittorio nell'ambito tributario.

All'articolo 6-*bis*, quindi, viene fornita una disciplina generale ed organica del principio del contraddittorio, riconoscendone l'applicazione generale in materia tributaria⁷⁹. La funzione svolta da tale principio consiste nel completare l'attività istruttoria e predecisoria, realizzata dall'Amministrazione finanziaria, grazie alla condivisione delle proprie informazioni e dei documenti necessari da parte del contribuente e nel garantire una piena tutela del diritto di difesa del soggetto passivo.

L'intervento legislativo introduce in modo chiaro e generale il principio del contraddittorio con il quale si intende il diritto del contribuente di essere ascoltato e di interfacciarsi con l'Amministrazione finanziaria prima che questa, a seguito dei controlli esperiti nella fase istruttoria, adotti un provvedimento impositivo che possa incidere sfavorevolmente nella sua sfera giuridica e patrimoniale.

L'articolo 6-*bis* stabilisce che tutti gli atti autonomamente impugnabili devono essere preceduti da un contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, a pena di annullabilità; non vi è la possibilità di instaurare il contraddittorio per gli atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati⁸⁰, per gli atti di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni⁸¹ e ogni qualvolta vi sia un fondato pericolo per la riscossione. Alcuni esempi di atti automatizzati possono essere:

- a) i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 (iscrizioni di ipoteca) e 86 (fermo di beni mobili registrati) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 e ogni altro atto

⁷⁹ Cfr. relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

⁸⁰ Di cui all'articolo 36-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973.

⁸¹ Di cui all'articolo 36-*ter* del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973.

emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme a essa affidate;

- b) gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-*bis* (accertamenti d'ufficio) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;
- c) gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei seguenti tributi e irrogazione delle relative sanzioni.

Sono considerati atti di pronta liquidazione tutti quelli emessi dall'Amministrazione finanziaria «a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa amministrazione»⁸². Gli atti definibili di controllo formale della dichiarazione si considerano tutti gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria «a seguito di un riscontro formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta coi documenti che attestano la correttezza dei dati dichiarati»⁸³.

Perché il contraddittorio possa definirsi effettivo ed informato il legislatore ha previsto che il contribuente venga a conoscenza, tramite mezzi idonei a garantirne la conoscibilità, dello schema di atto impositivo e ciò attraverso una comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria a seguito della quale inizia a decorrere il termine di sessanta giorni⁸⁴ previsto per l'instaurazione di tale principio. Il soggetto passivo potrà presentare eventuali controdeduzioni o potrà richiedere l'accesso ed estrarre copia degli atti del fascicolo. In merito, tale concessione assume particolare rilevanza in quanto il Consiglio di Stato aveva stabilito, attraverso diverse sentenze, che il contribuente detiene un interesse giuridicamente rilevante ad accedere agli atti relativi al procedimento tributario, ma questo solamente una volta emesso l'atto impositivo; con la riforma invece, tale diritto viene garantito in un momento precedente, in quanto si ritiene che il contribuente debba avere consapevolezza

⁸² L. BIARELLA, "Atti senza diritto al contraddittorio: l'elenco", in *Altalex*, 15 maggio 2024, disponibile su: <https://www.altalex.com/documents/news/2024/05/15/atti-senza-diritto-contraddittorio-elenco-dm>.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ Ai sensi della relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023, tale termine può essere prorogato per non più di trenta giorni.

degli atti e dei documenti in possesso dell'Amministrazione finanziaria cosicché possa immediatamente verificarne la legittimità⁸⁵.

L'atto impositivo potrà essere adottato solo allo spirare del termine dei sessanta giorni, tranne nei casi in cui tale termine sia in una data successiva al termine di decadenza per l'adozione dell'atto; in tale caso l'ultimo termine viene posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data ultima per esperire il diritto al contraddittorio da parte del contribuente.

L'atto che viene emesso dall'Amministrazione finanziaria deve tenere conto delle considerazioni apportate e qualora avesse deciso di non accoglierle, deve indicarne esplicitamente le motivazioni, oltre a quelle sottostanti l'emissione dell'atto in sé.

Attraverso l'introduzione ordinata e generale di tale obbligo la normativa italiana in ambito tributario adegua la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti agli standard dell'Unione Europea⁸⁶.

4.2 Rafforzamento dell'istituto dell'autotutela nella fase precontenziosa

«Nel diritto amministrativo si designa con il termine “autotutela” l'attività con cui la Pubblica amministrazione provvede a risolvere i conflitti, potenziali o attuali, che insorgono con altri soggetti relativamente ai suoi atti o alle sue pretese.»⁸⁷

Anche in ambito tributario è stato previsto l'esercizio di tale attività da parte dell'ente impositore, in questo caso l'Agenzia delle Entrate, attraverso quanto disciplinato dall'articolo 2-*quater* del Decreto-legge n. 564 del 30 settembre 1994 e, per ciò che concerne le regole applicative, dall'articolo 2 del Decreto ministeriale n. 37 del 11 febbraio 1997.

La Legge delega di riforma fiscale si è posta l'obiettivo di “potenziare l'esercizio del potere di autotutela” ed attraverso il Decreto legislativo n. 219 del 2023 ha

⁸⁵ Cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza del 29 gennaio 2014, n. 461.

⁸⁶ Cfr. relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

⁸⁷ G. MELIS, “Sulle ipotizzate modifiche alla disciplina dell'autotutela tributaria”, in *il fisco*, 20/2023, p. 1907.

introdotto due “nuove” tipologie di autotutela: una obbligatoria (prevista all’articolo 10-*quater* della Legge n. 212 del 2000) ed una facoltativa (prevista all’articolo 10-*quinquies* della Legge n. 212 del 2000). Inoltre, ha voluto prevedere una “nuova” fattispecie di atto impugnabile rientrante nell’articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 concernente il rifiuto, espresso o tacito, all’istanza di autotutela.

Innanzitutto, il potere di autotutela viene attuato dall’Agenzia su propria iniziativa o su etero iniziativa consistente nella proposta da parte del contribuente – attraverso la presentazione di un’istanza di autotutela – di riesame dell’atto emanato a causa di possibili vizi di legittimità o di merito (che comportano l’infondatezza dello stesso). L’Amministrazione finanziaria può esercitare tale potere sia in pendenza dei termini di impugnazione, sia in pendenza di giudizio, sia dopo che l’atto è divenuto definitivo e perfezionerà l’azione di autotutela tramite l’annullamento, in tutto o in parte, dell’atto viziato, tramite la revoca dell’atto infondato o tramite la sostituzione dell’atto viziato con uno legittimo (cosiddetta autotutela sostitutiva). Unico limite e preclusione all’esercizio dell’annullamento in autotutela sono le sentenze favorevoli all’Amministrazione passate in giudicato ovvero irrevocabili a causa dello spirare dei termini per la loro impugnazione o dell’esaurimento di tutti i mezzi di impugnazione.

Accade spesso che il contribuente a seguito della presentazione dell’istanza riceva una risposta negativa (diniego o rifiuto espresso) o che non riceva affatto tale risposta (rifiuto tacito) trovandosi di conseguenza “obbligato” a presentare ricorso avverso l’atto impositivo e non potendo far valere come atto impugnabile il rifiuto all’istanza.

Per ciò che concerne invece la legittimità dell’impugnazione autonoma del rifiuto all’istanza di autotutela la Corte di Cassazione civile si è espressa più volte, ma lo ha fatto in modo non del tutto chiaro e coerente. In particolare, attraverso la sentenza della Suprema Corte, SS. UU. del 10 agosto 2005, n. 16776 ha inizialmente definito che: «sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela» stabilendo quindi la competenza del giudice tributario per le impugnazioni del diniego all’istanza di autotutela; con la stessa ha disposto però che: «altra e diversa questione, di competenza appunto del giudice tributario, è

stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto⁸⁸ o per eventi sopravvenuti» rimettendo quindi al giudice il dovere di valutare sulla base del merito ogni impugnazione.

In seguito, le Sezioni Unite della Corte hanno stabilito con la sentenza del 27 marzo 2007, n. 7388 che in merito al rifiuto dell'istanza di autotutela: «può esercitarsi un sindacato –nelle forme ammesse sugli atti discrezionali –soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. [...] Sarà, quindi, compito della commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992» evidenziando come spetti di nuovo al giudice verificare se tale impugnazione possa essere legittima.

Nel corso degli anni la Suprema Corte si è espressa nuovamente con diverse sentenze che hanno coerentemente ribadito quanto stabilito dalle precedenti⁸⁹. Tramite la sentenza del 12 maggio 2010, n. 11457 la Corte di Cassazione ha disposto che: «Le Sezioni Unite di questa Corte hanno recentemente più volte affermato il principio secondo il quale avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente

⁸⁸ Nel merito si veda Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza, n. 22564, del 01 dicembre 2004, con la quale viene cassata una sentenza che accoglieva parzialmente il ricorso del contribuente avverso un rimborso parziale, emanato in via di autotutela, in quanto «è chiaro che la rettifica parziale del rimborso operata dall'Ufficio in via di autotutela, seppur su istanza del contribuente, non rientra in alcuna delle tassative ipotesi elencate dall'articolo 19 del Decreto legislativo n. 546 del 1992» e considerato che sempre la Corte di Cassazione, sez. civile, sentenza, n. 6844, del 6 giugno 1995:«considerato che il giudizio tributario è caratterizzato dalla necessaria impugnazione di un atto amministrativo, la inesistenza di un atto impositivo o di un provvedimento negativo sull'istanza di rimborso comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto dell'atto impugnabile e cioè per difetto di un presupposto processuale».

⁸⁹ Cfr. Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza, n. 2870 del 6 febbraio 2009; Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza, n. 3698 del 16 febbraio 2009.

ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo»⁹⁰.

Riassumendo possiamo affermare che il diniego di autotutela poteva essere impugnato autonomamente solo nei casi in cui lo si impugni per vizi propri dell'atto di rifiuto, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere⁹¹, e non per vizi riguardanti l'atto impositivo in quanto divenuto probabilmente definitivo o in merito alla fondatezza della pretesa tributaria ormai cristallizzata⁹². Tale interesse generale, come chiarito dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 4937 del 20 febbraio 2019, deve essere concreto e specifico e conduce ad una positiva impugnazione nel momento in cui si verifica una convergenza con quello del contribuente⁹³. Possiamo inoltre affermare che l'istituto dell'autotutela non consiste in uno strumento di tutela del contribuente in sostituzione dei rimedi giurisdizionali che non siano stati precedentemente esperiti⁹⁴.

Grazie alle innovazioni presentate dalla riforma, il legislatore – in base a quanto disposto dall'articolo 1, comma 1, lettera i) del Decreto legislativo n. 220 del 2023 – ha previsto che tale rifiuto possa essere autonomamente impugnato dal contribuente innanzi al giudice entro i termini perentori previsti all'articolo 21 del Decreto legislativo n. 546 del 1992. In particolare, è prevista la possibilità di

⁹⁰ In merito si veda Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza, n. 16097 del 9 luglio 2009 con la quale si è ribadito che: «più in generale, il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di annullamento d'ufficio e/o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti.»

⁹¹ Corte di Cassazione, sentenza del 20 febbraio 2015, n. 3442; Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 25 settembre 2020, n. 20200.

⁹² F. BRANDI, *“Diniego di autotutela: lite ammessa solo sull'illegittimità del rifiuto”*, in *FiscoOggi*, 22 novembre 2012.

⁹³ C. R. LA MURA, *“Impugnabilità del diniego di autotutela: il punto alla luce di recenti sentenze”*, del 9 gennaio 2022, disponibile su <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14530-impugnabilita-del-diniego-di-autotutela-il-punto-alla-luce-di-recenti-sentenze.html>. In merito lo stesso autore afferma che: *«Invero, nell'esercizio del potere di autotutela vengono ad esistenza ulteriori interessi suscettibili di adeguata ponderazione e valutazione comparativa di natura discrezionale, quali, ad esempio, l'esigenza alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico che verrebbe inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto divenuto inoppugnabile.»* Si veda inoltre Corte Costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017.

⁹⁴ Cfr. Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza, del 10 luglio 2009, n. 16097.

impugnare in modo indipendente il rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela obbligatoria, mentre per ciò che concerne l'istanza di autotutela facoltativa è possibile impugnare in via autonoma solo il rifiuto espresso. Quanto disposto si applica «ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione» a decorrere dal 5 gennaio 2024.

In merito alla discrezionalità⁹⁵ dell'istituto la Suprema Corte si è espressa più volte prima d'oggi attraverso diverse sentenze, tra cui la sentenza, sez. tributaria, n. 13412 del 9 ottobre 2000 e la sentenza, sez. V civile, n. 1547 del 5 febbraio 2002 con le quali ha stabilito che il potere dell'autotutela: «costituisce una facoltà discrezionale che non può essere sindacata in sede di impugnazione dell'atto». Attraverso tali disposizioni la Corte si è limitata a confermare quanto già espresso dall'articolo 2 del Decreto Ministeriale n. 37 del 1997 nel quale era stabilito che: «L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento», prevedendo quindi la possibilità di procedere all'esercizio di autotutela e non l'obbligatorietà.

Com'era noto la normativa vigente, forte anche delle sentenze della Suprema Corte, conferiva all'istituto dell'autotutela in ambito tributario natura puramente discrezionale – come già illustrato al paragrafo 1.1.2 –, ma ciò non sembrava tenere conto della particolarità del rapporto tributario che trova ragione d'essere all'articolo 53⁹⁶ della Costituzione, sia da un punto di vista positivo (obbligo di pagare le imposte) che negativo (divieto di pagare imposte non dovute). La riforma, dunque, ha previsto per l'istituto l'obbligatorietà di applicazione in determinati casi specifici ovvero per quegli atti che presentano manifesta illegittimità. Quanto appena affermato trova giustificazione nel fatto che ad oggi spesso i contribuenti, anche a fronte di avvisi di accertamento palesemente illegittimi, per evitare la definitività di quest'ultimi, si trovano costretti a procedere con la presentazione di un ricorso perché l'Amministrazione finanziaria per inerzia o ritardo nella risposta non provvede all'annullamento d'ufficio⁹⁷.

⁹⁵ Cfr. S. TROVATO, *“Autotutela, diniego impugnabile – Il contribuente può ricorrere contro il rigetto o il silenzio”*, in ItaliaOggi, n. 12, 15 gennaio 2024, p. 6.

⁹⁶ Il quale stabilisce che: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

⁹⁷ Cfr. la relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023.

Vengono definiti come casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione, ad oggi, quelli consistenti in:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Riassumendo, con l'introduzione dell'articolo 10-*quater* nella Legge n. 212 del 2000 il legislatore ha previsto l'obbligatorietà dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria ed ha esplicitato i casi per i quali questo deve essere attuato.

Al successivo articolo 10-*quinquies* della Legge n. 212 del 2000 è stata introdotta un'ulteriore possibilità di esercizio del potere autotutela: quella facoltativa. In tale articolo è stabilito che l'Amministrazione finanziaria può, al di fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, esercitare discrezionalmente tale potere, qualora rilevi che l'atto da lei emesso sia infondato o illegittimo procedendo alla sospensione, alla revoca o all'annullamento, anche parziale, dello stesso. L'esercizio del potere di autotutela facoltativa può avvenire d'ufficio, in pendenza di giudizio ed anche in presenza di atti divenuti definitivi. Nel merito l'articolo 10-*quinquies* si esprime in questi termini: «Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.»

4.3 Estensione dell'istituto della conciliazione giudiziale al giudizio di legittimità

L'istituto della conciliazione giudiziale è stato introdotto nella legislazione italiana dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 26 ottobre 1972 ed è entrato a far parte del processo tributario grazie all'articolo 12, comma 1, lettera d) del Decreto-legge n. 437 del 8 agosto 1996. L'introduzione nell'articolo 48 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 è avvenuta a seguito dell'abrogazione, presente al medesimo articolo, dell'esame preventivo in quanto ampiamente criticato dalla dottrina perché strumento eccessivamente ibrido e poco chiaro.

La conciliazione giudiziale consiste nella facoltà, ad oggi sia del contribuente, che dell'Amministrazione finanziaria ed anche del giudice⁹⁸, di risolvere la controversia attraverso una proposta conciliativa che mette d'accordo le parti ed evita il proseguo del processo tributario. La proposta può essere formulata in pendenza di giudizio, ma fuori udienza, da una delle parti che, raggiunto un accordo, presenteranno istanza congiunta alla Corte di giustizia tributaria così da definire, totalmente o parzialmente, la controversia⁹⁹. Tale accordo può essere raggiunto anche durante l'udienza contestualmente alla quale viene presentata un'istanza di conciliazione che determinerà il rinvio dell'udienza in un successivo momento nel quale verrà perfezionato l'accordo conciliativo; la procedura si considera conclusa quando viene redatto il verbale conciliativo contenente quanto accordato¹⁰⁰.

A partire da settembre 2022, grazie alla Legge n. 130 del 31 agosto dello stesso anno, è stato introdotto nel Decreto legislativo n. 546 del 1992 l'articolo 48-*bis.1* ai sensi del quale è stata prevista la possibilità di formulare una proposta conciliativa da parte della Corte di Giustizia tributaria. Con il testo originario, tale accordo poteva essere proposto nei confronti delle parti solo qualora queste fossero reduci da un'instaurazione processuale successiva al rifiuto dell'istanza di reclamo-

⁹⁸ Ad oggi, infatti, gli articoli inerenti sono l'articolo 48, l'articolo 48-*bis* e l'articolo 48-*ter* del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

⁹⁹ Ai sensi dell'articolo 48 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

¹⁰⁰ Ai sensi dell'articolo 48-*bis* del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, introdotto dalla riforma attuata dall'articolo 9 del Decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015.

mediazione; ad oggi invece, a seguito appunto dell'abrogazione di siffatto istituto, ai sensi dell'articolo 48-*bis.1* del Decreto legislativo n. 546 del 1992 «La corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali»¹⁰¹. Quanto sopra detto è stato disposto dall'articolo 1, comma 1, lettera v) del decreto recante disposizioni in materia di contenzioso tributario¹⁰². Ai successivi commi di siffatto articolo vengono descritte le modalità di applicazione che si allineano alle due tipologie di conciliazione descritte precedentemente.

Allo stato attuale le controversie che vedono la loro risoluzione grazie a questo strumento non sono molte¹⁰³: nel 2022 le risoluzioni a seguito della conciliazione giudiziale erano all'incirca 800¹⁰⁴ (secondo le indagini svolte dalla Direzione Giustizia Tributaria del MEF le controversie risolte in primo grado erano pari a 576 (0,4% circa) e quelle risolte dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria di II grado ammontavano a 178 (0,3% circa)¹⁰⁵) su un totale di controversie nell'anno di circa 300.000.

Di conseguenza il legislatore ha voluto estendere l'istituto della conciliazione giudiziale con la speranza che questo istituto deflattivo *durante causam* possa essere sfruttato maggiormente dalle parti evitando di congestionare le Corti di Giustizia tributaria.

All'articolo 1, comma 1, lettera u) è prevista l'introduzione di un ulteriore comma nell'articolo 48 del Decreto legislativo n. 546 del 1992 nel quale si prevede che: «Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione»; così facendo il legislatore ha voluto “prolungare la vita” dello strumento dando la possibilità alle parti di

¹⁰¹ Articolo 48-*bis.1*, comma 4-*bis*, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

¹⁰² Decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023.

¹⁰³ In merito a ciò anche l'Agenzia delle Entrate a seguito della riforma promossa dalla legge 130/2022, attraverso la circolare n. 21/E, ha invitato i suoi funzionari a percorrere la strada della conciliazione qualora questa fosse perseguibile e ad attuare comportamenti per i quali si possa ridurre la litigiosità con il contribuente ed aumentare l'indice di vittoria delle controversie.

¹⁰⁴ In merito si veda L. M. CORRADO, “Reclamo-mediazione: abrogazione differita ai ricorsi notificati dal 1° settembre 2024?”, in *IPSOA QUOTIDIANO*, 30 gennaio 2024.

¹⁰⁵ Così a pagina 109 dell'allegato statistico alla Relazione annuale sul contenzioso tributario nell'anno 2022 della Direzione della Giustizia Tributaria del MEF.

ricorrervi anche durante il giudizio tecnico (“di diritto”) ovvero quel giudizio che non si occuperà più del merito della questione bensì valuterà se il lavoro svolto dalla Corte di Giustizia tributaria sia legittimo (per tale motivo viene definito anche *giudizio di legittimità*).

Il Governo attraverso il potere legislativo conferitogli dal Parlamento ha rafforzato gli istituti di deflazione del contenzioso anche grazie all'estensione dell'istituto della conciliazione giudiziale sia sotto l'aspetto quantitativo, ovvero prevedendo che qualsiasi controversia possa ricorrere alla conciliazione proposta dalla Corte, sia sotto l'aspetto temporale, ovvero ampliando la vita utile dell'istituto anche davanti alla Corte di Cassazione.

Conclusioni

Con la presente tesi, ci si è posti l'obbiettivo di analizzare l'impatto che hanno avuto le nuove riforme in ambito tributario, concentrandosi sull'aspetto deflattivo delle stesse e sull'abrogazione del discusso istituto del reclamo-mediazione, normato dall'articolo 17-*bis* del Decreto legislativo n. 546 del 1992, ora non più in vigore.

In prima analisi è stata mostrata un'anteprima delle modifiche analizzate dall'elaborato in questione, fornendone una breve presentazione, per contestualizzare al meglio l'oggetto d'analisi dell'elaborato.

Si è analizzato poi l'istituto del reclamo-mediazione andando ad evidenziare le principali caratteristiche e l'ambito di applicazione, grazie anche all'aiuto proposto in merito dalla circolare n. 38/E dell'Agenzia delle Entrate. Non ci si è concentrati a fondo in tale disamina in quanto è stato ritenuto poco utile e superfluo addentrarsi nei meandri dell'istituto ormai abrogato e quindi non più esercitabile dal contribuente. È stato piuttosto preferito approfondire tutti gli aggiornamenti intervenuti all'istituto a seguito dell'emanazione dei vari decreti legislativi in quanto hanno messo in risalto i numerosi limiti applicativi e cognitivi dello strumento del reclamo-mediazione. Attraverso suddette riformulazioni sono state risolte alcune criticità, sperando forse, da parte del legislatore, di dare nuova linfa all'istituto. È stata posta inoltre particolare attenzione alla problematicità più rilevante dell'istituto della mediazione ovvero l'irrisolta questione in merito alla terzietà del mediatore; all'interno del testo dell'ormai abrogato articolo 17-*bis* era stabilito che gli uffici competenti per l'esame del reclamo-mediazione dovevano essere diversi da quelli che si erano occupati dell'attività istruttoria e dell'emanazione del provvedimento impositivo, ma nonostante tale previsione è sempre stato difficile garantire imparzialità ed indipendenza tra le parti. Anche la dottrina ha manifestato diverse volte la necessità di legiferare in merito a tale figura, coerentemente con quanto disposto in ambito amministrativo e civile, ma il legislatore non si è mai pronunciato in merito, rendendo quindi inevitabile l'insuccesso dell'istituto e la successiva abrogazione.

Addentrando nell'*iter* legislativo che ha portato all'emanazione del Decreto legislativo n. 220 del 2023 è stato illustrato il procedimento compiuto dal decreto all'interno delle commissioni parlamentari, compiutosi con l'approvazione e la promulgazione del decreto. È stato possibile poi determinare, a detta di chi scrive, quali possano essere stati i fondamenti concernenti l'abrogazione del reclamo-mediazione, i quali sono stati individuati mediante la relazione illustrativa al decreto messa a disposizione dal legislatore e grazie anche all'istantanea analisi della riforma fornita dalla dottrina. È stato possibile giungere alla conclusione che l'abrogazione è stata disposta a seguito della perdita d'efficienza dello strumento dovuta all'introduzione e al rafforzamento di altri istituti deflattivi in conseguenza dei quali l'istituto del reclamo-mediazione avrebbe comportato un inutile allungamento dei tempi processuali, il quale sarebbe risultato in contrasto con la finalità deflattiva per la quale era stato creato. Sono state anche analizzate le tempistiche di entrata in vigore dell'abrogazione, in merito a quanto stabilito dal Decreto legislativo n. 220 del 2023, con lo scopo di comprendere esattamente quali fossero i tempi per l'attuazione di tale disposizione.

Nell'ultima parte di questa tesi sono state esposte ed approfondite le modifiche a finalità deflattiva apportate con le riforme, che sono state sostanzialmente la causa dell'abrogazione del 17-*bis*; sono state analizzate quindi tutte quelle modifiche intervenute agli istituti creati dal legislatore per fungere da filtro per l'instaurazione del contenzioso tributario presso le Corti di Giustizia tributaria.

Alla luce dei decreti legislativi nn. 219 e 220 del 2023 è stato possibile individuare come il legislatore abbia potenziato principalmente due istituti deflattivi e ne abbia anche introdotto uno. Come riscontrato, le modifiche intervenute agli istituti dell'autotutela e della conciliazione giudiziale, ma soprattutto l'introduzione, a pena di annullabilità, del principio del contraddittorio preventivo – rinvenibile nel nuovo articolo 6-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente – hanno reso necessaria e inevitabile l'abrogazione del reclamo-mediazione. Questo in quanto tali previsioni hanno aumentato e rafforzato gli strumenti precontenziosi a disposizione del contribuente esercitati con il fine ultimo di far valere la propria posizione senza necessariamente ricorrere al contenzioso; in tal modo è venuta meno la necessità di richiedere, attraverso il reclamo-mediazione, l'esame dell'atto impositivo in quanto

tale atto verrà emesso a seguito del dialogo con il contribuente stesso e si suppone quindi emesso, per quel che ne risulta possibile, di comune accordo tra le parti.

È importante sottolineare che con l'introduzione del contraddittorio preventivo si è sopperito ad un evidente vuoto legislativo in materia che rimarcava la non allineazione del procedimento tributario con quello amministrativo.

In merito invece al potere dell'autotutela è stata recepita normativamente l'impugnazione autonoma del rifiuto, espresso o tacito, dell'istanza presentata dal contribuente con la quale, nella maggior parte dei casi, si richiede l'annullamento dell'atto. In merito a tale istituto deflattivo il legislatore ne ha previsto anche un'autonoma regolamentazione – tramite agli articoli 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto dei diritti del contribuente – con la quale viene definitivamente eliminata la previsione secondo cui l'esercizio del potere di autotutela era pienamente discrezionale, introducendo due fattispecie nel merito: autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa. Così facendo si cercherà di evitare di portare a processo atti palesemente illegittimi o viziati in quanto l'Amministrazione si troverà obbligata ad annullarli, revocarli o sostituirli in autotutela. Rimangono comunque previste delle casistiche – anche se limitate rispetto al passato – per le quali il potere di autotutela risulta ancora discrezionale.

In questo modo il legislatore potrebbe aver anche ridotto il contenzioso pendente presso la Corte di Cassazione in quanto, in merito alla legittimità dell'impugnazione autonoma ed alla discrezionalità dell'istituto, fino ad oggi, la Suprema Corte si è espressa numerose volte.

Il legislatore delegato ha predisposto anche l'estensione di un istituto deflattivo applicabile quando si è già ricorsi a processo ovvero l'istituto della conciliazione giudiziale. Con tale modifica è stato ampliato l'esercizio di tale strumento al giudizio di legittimità ovvero al giudizio pendente presso la Corte di Cassazione, offrendo un'ulteriore possibilità alle parti di estinguere il giudizio tramite un accordo conciliativo con il quale risolvere la controversia, comportando la cessazione della materia del contendere.

Possiamo quindi affermare che a seguito dell'eliminazione dell'istituto deflattivo del reclamo-mediazione, che si poneva sulla soglia del processo tributario, è stato

maggiormente garantito anche un istituto deflattivo che si pone all'interno del processo stesso.

Si ricorda che quanto stabilito dalle suddette riforme deriva dall'attuazione di principi stabiliti in precedenza dal Parlamento nella Legge delega n. 111 del 2023, con la quale ha investito il Governo di tale potere e dovere.

In conclusione, la presente tesi si propone di essere un ulteriore strumento messo a disposizione del soggetto passivo per la comprensione e l'analisi delle riforme del procedimento tributario, con particolare attenzione alle motivazioni che hanno portato all'abrogazione dell'articolo 17-*bis* e al potenziamento delle finalità deflattive, tramite le quali si cerca di continuare a fornire al contribuente tutti i mezzi necessari per evitare il ricorso in giudizio, alleggerendo di conseguenza le Corti di Giustizia tributarie.

Per una valutazione più concreta ed effettiva delle motivazioni sottostanti le nuove riforme e di come queste impatteranno nel contenzioso tributario è comunque consigliabile attendere un intervallo temporale più lungo, nel quale si potrà appurare meglio quanto affermato in questa prima analisi.

Riferimenti bibliografici

Bibliografia

- A. BATTISTA, “*L'autotutela nel diritto tributario*”, in *Diritto.it*, 22 ottobre 2001, disponibile su: <https://www.diritto.it/lautotutela-nel-diritto-tributario/>;
- A. BOGLIONE e M. GRISINI, “La “nuova” mediazione tributaria secondo l'ultima legge di stabilità”, in *FiscoOggi*, 12 febbraio 2014, disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/nuova-mediazione-tributaria-secondo-lultima-legge-stabilita;>
- A. BUSCEMA, “*I capisaldi della riforma del processo tributario*”, in *Azienditalia*, n. 3, 1° marzo 2024, pp. 428-434;
- A. BUSCEMA, “*Provvedimento di autotutela, il ricorso è inammissibile*”, in *FiscoOggi*, 31 marzo 2005, disponibile su: [https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/provvedimento-autotutela-ricorso-e-inammissibile#:~:text=1547%2F2002\).,impugnazione%22%20\(Cassazion e%20n;](https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/provvedimento-autotutela-ricorso-e-inammissibile#:~:text=1547%2F2002).,impugnazione%22%20(Cassazion e%20n;)
- A. CACCHIO, “*I principi generali dell'azione amministrativa*”, 15 settembre 2022, disponibile su: <https://www.diritto.it/i-principi-general-dellazione-amministrativa/>;
- A. CARINCI, “*La riforma del processo tributario, tra speranze ed occasioni mancate*”, in *L'accertamento*, 05/2023, pp. 6-9;
- A. CISSELLO, “*Definitiva l'abrogazione della fase di reclamo-mediazione*”, in *Eutekne.info*, 20 dicembre 2023;
- A. COLLI VIGNARELLI, “*Anche la Corte costituzionale si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in luce della recente delega fiscale)*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, 29 aprile 2023, disponibile su: <https://www.rivistadirittotributario.it/2023/04/29/anche-la-corte->

- [costituzionale-sent-21-marzo-2023-n-47-si-esprime-sullessenzialita-del-contraddittorio-endoprocedimentale-in-nuce-nella-recente-delega-fiscale/;](#)
- A. GRECO, “*Cos’è il contraddittorio preventivo*”, 28 febbraio 2024, disponibile su: https://www.laleggepertutti.it/675817_cose-il-contraddittorio-preventivo#google_vignette;
 - A. MARCHESELLI, “*Contenzioso tributario*”, *IPSOA Guide e Soluzioni*, Wolters Kluwer, 2016, pp. 401-433;
 - A. P. BROCCHETTA, “*Per l’autotutela si litiga dal giudice tributario*”, in *FiscoOggi*, 17 aprile 2007, disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lautotutela-si-litiga-dal-giudice-tributario;>
 - A. VOZZA, “*L’inclusione tra gli atti impugnabili del rifiuto di autotutela obbligatoria*”, in *il fisco*, 12/2024, pp. 1125-1130;
 - Agenzia delle Entrate, “*Contenzioso tributario*”, 2019, disponibile su: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233439/Guida+Contenzioso+tributario.pdf/1dc8549f-d392-397d-428f-4ff28deeff05;>
 - C. CASCONI e C. ADDUCI e M. VILLA, “*Contenzioso tributario – Il reclamo e la mediazione*”, *il Sole24ore*, 2/2016;
 - C. GLENDI, “*Delega fiscale: riforma ben strutturata! Qualche suggerimento per il “processo” tributario*”, in *Diritto e pratica tributario*, 3/2023, pp.954-956;
 - C. LACARRUBBA, “*Autotutela tributaria “rafforzata” e impugnazione del rifiuto*”, 23 febbraio 2024, disponibile su: <https://scuderimottaevvocati.it/autotutela-tributaria-rafforzata-e-impugnazione-del-rifiuto/;>
 - C. R. LA MUSA, “*Impugnabilità del diniego di autotutela: il punto alla luce delle recenti sentenze*”, 9 gennaio 2022, disponibile su: <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/14530-impugnabilita-del-diniego-di-autotutela-il-punto-alla-luce-di-recenti-sentenze.html;>
 - D. LIBURDI, “*I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria*”, in *il fisco*, 14/2012, pp. 2171-2175;

- D. PLACIDO, “*Inammissibile il ricorso proposto avverso il diniego di autotutela*”, in *FiscoOggi*, 2 gennaio 2007, disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/inammissibile-ricorso-proposto-avverso-diniegoautotutela>;
- E. DE MITTA, “*Mediazione tributaria da affidare a un soggetto terzo e imparziale*”, 28 novembre 2022, disponibile su: <https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/mediazione-tributaria-affidare-un-soggetto-terzo-e-imparziale-AE4iosKC>;
- F. AMATUCCI, “*Diritto processuale tributario – Aspetti innovativi e criticità del contenzioso - Di Chiara Fontana*”, Giappichelli Editore, 2020, pp. 141-153;
- F. BRANDI, “*Diniego di autotutela: lite ammessa solo sull’illegittimità del rifiuto*”, in *FiscoOggi*, 22 novembre 2012, disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/diniego-autotutela-lite-ammessa-solo-sullillegittimita-del-rifiuto>;
- F. MARRUCCI, “*Diniego della Pa avverso l’autotutela del contribuente: è impugnabile?*”, 30 gennaio 2015, disponibile su: <https://www.altalex.com/documents/news/2015/01/09/diniego-della-pa-avverso-l-autotutela-del-contribuente-e-impugnabile>;
- F. PISTOLESI, “*Il processo tributario*”, Giappichelli Editore, 2021, pp. 76-83;
- F. RASI, “*Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore dalla Corte costituzionale?*”, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2014, pp. 550-600;
- F. RASI, “*Spunti di riflessione per l’attuazione della riforma del contenzioso tributario*”, in *il fisco*, 36, 2023, pp. 3393-3401;
- F. TESAURO, “*Manuale del processo tributario*”, VI Edizione, Giappichelli Editore, 2023,
- G. MARINI e S. DONATELLI, “*Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*”, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 4/2019, disponibile su: <https://www.rivistatrimestredirittotributario.it/Article/Archive/index.html?ida=337&idn=31&idi=-1&idu=-1>;

- G. ANTICO e M. CONIGLIARO, *“Strumenti deflattivi e conciliazione giudiziale: il filo conduttore della riforma”*, in *il fisco*, n. 13, 1° aprile 2024, pp. 1211-1120;
- G. ANTICO, *“Dall’abrogazione della mediazione alla doppia conciliazione, formale e sostanziale”*, in *il fisco*, 18/2024, pp. 1668-1673;
- G. BUFFONE, *“Mediazione tributaria, Consulta: no ad inammissibilità, sì ad improcedibilità”*, 6 maggio 2014, disponibile su: <https://www.altalex.com/documents/news/2014/05/06/mediazione-tributaria-consulta-no-ad-inammissibilita-si-ad-improcedibilita>;
- G. CORASANITI, *“Dall’Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta”*, in *Corriere Tributario*, 8/2018, pp. 600-606;
- G. CORASANITI, *“Il reclamo e la mediazione tributaria nel sistema tributario”*, CEDAM, 2013;
- G. CORASANITI, *“L’incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento”*, in *Corriere Tributario*, 21/2017, pp. 1639-1645;
- G. FERRANTI, *“Contraddittorio endoprocedimentale: ancora un rinvio dell’esame di costituzionalità”*, in *Corriere Tributario*, 4/2020, pp. 315-326;
- G. FERRANTI, *“L’obbligo di contraddittorio sarà finalmente “generale” e a pena di nullità”*, in *Corriere Tributario*, n. 7, 1° luglio 2023, pp. 607-615;
- G. INGRAO, *“Le ragioni dell’abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale”*, 2023, disponibile su <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/01/23/le-ragioni-dellabrogazione-della-mediazione-tributaria-e-le-problematiche-di-diritto-intertemporale/>;
- G. MELIS, *“Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il “giusto procedimento tributario””*, in *il fisco*, 14/2023, pp. 1318-1325;
- G. MELIS, *“Sulle ipotizzate modifiche alla disciplina dell’autotutela tributaria”*, in *il fisco*, 20/2023, pp. 1907-1914;

- G. MELIS, “Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto del contribuente: i principi del procedimento tributario”, in *il fisco*, n. 3, 2024, pp. 221-229;
- G. TINELLI, “L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3, 2023, pp. 883-935;
- I. PELLECCCHIA e A. SARTOR, “Accertamento tributario: le novità di attuazione della Legge Delega”, 20 novembre 2023, disponibile su: <https://www.diritto bancario.it/art/accertamento-tributario-le-novita-di-attuazione-della-legge-delega/>;
- L. AMBROSI e F. FALCONE e A. IORIO, “Guida alla riforma fiscale – Il contenzioso tributario”, *il Sole24ore*, 3/2016, pp. 19-37;
- L. BAZZAN, “La sospensione feriale dei termini processuali”, 8 luglio 2021, disponibile su: <https://www.studiocataldi.it/articoli/18528-la-sospensione-dei-termini-nel-periodo-feriale.asp>;
- L. BIARELLA, “Atti senza diritto al contraddittorio: l'elenco”, in *Altalex*, 15 maggio 2024, disponibile su: <https://www.altalex.com/documents/news/2024/05/15/atti-senza-diritto-contraddittorio-elenco-dm>;
- L. R. CORRADO, “Contenzioso tributario: nuove regole in vigore dal 4 gennaio”, 2023, disponibile su <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/04/contenzioso-tributario-nuove-regole-vigore-4-gennaio-2024>;
- L. R. CORRADO, “Reclamo-mediazione: abrogazione differita ai ricorsi notificati dal 1° settembre 2024?”, in *IPSOAQUOTIDIANO*, 30 gennaio 2024;
- M. BASILAVECCHIA, “Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e “nubi dalla giurisprudenza””, 2 febbraio 2024, disponibile su: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/02/03/autotutela-tributaria-atti-impositivi-luci-ombre-nubi-giurisprudenza>;
- M. CANTILLO, “Il reclamo e la mediazione tributaria”, in *Rassegna Tributaria*, 1/202, pp. 148-154;

- M. CONIGLIARO, “*Mediazione tributaria e conciliazione giudiziale: modifiche per due istituti che stentano a decollare*”, in *il fisco*, 42/2022, pp. 4059-4063;
- M. DENARO, “*Autotutela su atto definitivo. Solo per “interesse pubblico generale”*”, in *FiscoOggi*, 21 giugno 2012, disponibile su: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/autotutela-atto-definitivo-solo-interesse-pubblicogenerale>;
- M. LEO, “*Il PNRR “apre” la strada per la riforma della giustizia tributaria*”, in *IPSOAQUOTIDIANO*, 12 giugno 2021, pp- 5-6;
- M. NADALUTTI, “*L’abrogazione della mediazione tributaria: occasione mancata?*”, 21 febbraio 2024, disponibile su: <https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2024/02/abrogazione-mediazione-tributaria-occasione-mancata.html>;
- M. NESSI, “*Novità nel contenzioso tributario previste dal decreto delegato*”, 27 novembre 2023, disponibile su: <https://www.ratio.it/novita-nel-contenzioso-tributario-previste-dal-decreto-delegato/>;
- M. SICOLO, “*Differenza tra mediazione tributaria e mediazione civile*”, 19 gennaio 2023, disponibile su: <https://www.mondoadr.it/differenza-tra-mediazione-tributaria-e-mediazione-civile/>;
- M. TOCCI, “*Il processo tributario – Normativa, giurisprudenza, prassi e dottrina*”, Nuova Giuridica, 2015, pp. 63-64;
- N. CIPRIANI, “*Riforma Fiscale, contenzioso: l’abrogazione del reclamo/mediazione*”, 12 marzo 2024, disponibile su: <https://www.fisco7.it/2024/03/riforma-fiscale-contenzioso-abrogazione-del-reclamo-mediazione/>;
- P. FORMICA, C. GUARNACCIA, “*Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare*”, in *il fisco*, n. 41, 2022, pp. 3913-3918;
- R. ARTINA e M. MANGILI, “*Istituto del reclamo/mediazione: chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate*”, in *PRATICA FISCALE e Professionale*, n. 40, 22 ottobre 2012, pp. 24-29;

- S. A. PARENTE, *“Il reclamo e la mediazione tributaria dopo la riforma: profili ricostruttivi e risvolti applicativi – parte prima”*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024, disponibile su: <https://www.rivistadirittotributario.it/2024/01/25/la-conciliazione-giudiziale-nel-prisma-della-riforma-del-processo-tributario-profil-di-criticita-e-linee-di-sviluppo-parte-seconda/>;
- S. A. PARENTE, *“La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo – parte seconda”*, in *Civitas et Lex*, n. 1(13), 2017, pp. 29-48;
- S. CAPOLUPO, *“Il contraddittorio endoprocedimentale nell’accesso breve”*, in *il fisco*, n. 34, 2022, pp. 3207-3214;
- S. EDIZIONI, *“Reclamo e proposta di mediazione tributaria”*, 22 ottobre 2016, disponibile su: <https://www.laleggepertutti.it/136988-reclamo-e-proposta-di-mediazione-tributaria>;
- S. MOGOROVICH, *“La revisione del contenzioso tributario nella legge delega di riforma fiscale”*, 22 settembre 2023, disponibile su: <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15601-la-revisione-del-contenzioso-tributario-nella-legge-delega-di-riforma-fiscale.html>;
- S. MULEO, A. VOZZA, *“Modifiche al processo tributario: più luci che ombre”*, in *il fisco*, 47-48, 2023, pp. 4464-4470;
- S. TROVATO, *“Autotutela, diniego impugnabile”*, in *ItaliaOggi7*, 15 GENNAIO 2014, disponibile su: <https://www.italiaoggi.it/news/autotutela-diniego-impugnabile-2623469>;
- S. ZEBRI, *“Il nuovo statuto del contribuente”*, in *Azienditalia*, 3/2024, pp. 433-442;
- T. TASSANI, *“Rifiuto di autotutela tributaria e tutela del contribuente: l’evoluzione della giurisprudenza”*, in *La Circolare Tributaria*, n. 32, 10 agosto 2009, disponibile su: <http://clienti.euroconference.it/documenti/sProvvedim/20090810sD/20090810A04.pdf?new=1>;

- V. ZIVIELLO, *“Contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario: prospettive per un obbligo generalizzato”*, 27 ottobre 2019, disponibile su: <https://www.iusinitinere.it/contraddittorio-endoprocedimentale-nel-procedimento-tributario-prospettive-per-un-obbligo-generalizzato-23588>.

Sitografia

- <https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/-/riforma-della-giustizia-tributaria-nuovi-istituti-ed-entrata-in-vigo-1>;
- <https://www.informazionefiscale.it/decreto-sanzioni-fiscali-amministrative-penali-novita-riforma-riduzioni>;
- <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15718-nuovo-contenzioso-tributario-cosa-portera-il-2024.html>;
- <https://www.iusinitinere.it/contraddittorio-endoprocedimentale-nel-procedimento-tributario-prospettive-per-un-obbligo-generalizzato-23588>
- <https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/13163-delega-fiscale-il-testo-pubblicato-in-gazzetta.html>;
- <https://temi.camera.it/leg19/provvedimento/il-disegno-di-legge-di-delega-per-la-riforma-fiscale.html>;
- <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest>;
- <https://www.dgt.mef.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>
- <https://www.studilegali.com/articoli/cosa-sintende-per-contenzioso-tributario>;
- <https://avvocato360.it/news/contenzioso-tributario-cose-e-come-funziona>;
- <https://avvocatimonza.com/contenzioso-tributario/>;
- <https://www.diritto.it/la-mediazione-tributaria/>;
- <https://studiotosi.com/consulenza-fiscale/il-contenzioso-tributario-cose-e-come-funziona/>;
- https://online.scuola.zanichelli.it/economiafinanziaria/files/2015/04/NP_19105_SezG6_2015.pdf;
- <https://airac.it/blog/2018/02/22/la-mediazione-tributaria/>;

- <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2023/11/17/riforma-fiscale-cambia-contenzioso-tributario>;
- <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/04/26/contraddittorio-obbligatorio-atti-esclusi>.

Giurisprudenza

- Corte costituzionale, sentenza del 16 aprile 2014, n. 98;
- Corte costituzionale, ordinanza del 15 febbraio 2017, n. 38;
- Corte costituzionale, sentenza del 13 luglio 2017, n. 181;
- Corte costituzionale, ordinanza del 13 luglio 2017, n. 187;
- Corte costituzionale, ordinanza del 13 luglio 2017, n. 188;
- Corte costituzionale, ordinanza del 13 luglio 2017, n. 189;
- Corte costituzionale, ordinanza del 31 gennaio 2020, n. 8;
- Corte costituzionale, sentenza del 21 marzo 2023, n. 47;
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 9 ottobre 2000, n. 13412;
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 12 gennaio 2004, n. 247;
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 05 febbraio 2002, n. 1547;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 10 agosto 2005, n. 16776;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 27 marzo 2007, n. 7388;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 6 febbraio 2009, n. 2870;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 16 febbraio 2009, n. 3698;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 23 aprile 2009, n. 9669;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 9 luglio 2009, n. 16097;
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 15 febbraio 2010, n. 3519;
- Corte di Cassazione, sez. V, sentenza del 12 maggio 2010, n. 11457;
- Corte di Cassazione, ordinanza del 2 dicembre 2014, n. 25524;
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza del 15 gennaio 2015, n. 643;
- Corte di Cassazione, sez. V, sentenza del 20 febbraio 2015, n. 3442;
- Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza del 22 gennaio 2018, n. 1499;

- Corte di Cassazione, ordinanza del 20 febbraio 2019, n. 4937;
- Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza del 22 giugno 2020, n. 12043;
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza del 25 settembre 2020, n. 20200;
- Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza del 14 ottobre 2021, n. 27955;
- Corte di cassazione, sez. VI, sentenza del 17 febbraio 2022, n. 5025.
- Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza del 29 gennaio 2014, n. 461

Normativa

- LEGGE 11 marzo 1953, n. 87 – Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale;
- LEGGE 7 ottobre 1969, n. 742 – Sospensione dei termini processuali nel periodo feriale;
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 ottobre 1972, n. 636 – Revisione della disciplina del contenzioso tributario;
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 602 – Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito;
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600 – Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- LEGGE 7 agosto 1990, n. 241 – Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi;
- DECRETO LEGISLATIVO 31 dicembre 1992, n. 546 – Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- DECRETO-LEGGE 30 settembre 1994, n. 564 – Disposizioni urgenti in materia fiscale;
- DECRETO-LEGGE 8 agosto 1996, n. 437 – Disposizioni urgenti in materia di imposizione diretta ed indiretta, di funzionalità dell'Amministrazione finanziaria, di gestioni fuori bilancio, di fondi previdenziali e di contenzioso tributario;
- LEGGE 27 luglio 2000, n. 212 – Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente;
- DECRETO LEGISLATIVO 4 marzo 2010, n. 28 – Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali.

- DECRETO-LEGGE 6 luglio 2011, n. 98 – Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria;
- LEGGE 27 dicembre 2013, n. 147 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità);
- DECRETO LEGISLATIVO 24 settembre 2015, n. 156 – Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23;
- DECRETO-LEGGE 24 aprile 2017, n. 50 – Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo;
- LEGGE 31 agosto 2022, n. 130 – Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari;
- LEGGE 9 AGOSTO 2023, N. 111 – Delega al Governo per la riforma fiscale;
- DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 219 – Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente;
- DECRETO LEGISLATIVO 30 dicembre 2023, n. 220 – Disposizioni in materia di contenzioso tributario;
- Unione Europea, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, Gazzetta ufficiale delle Comunità europee, C 364, 18 dicembre 2000, disponibile su: https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_it.pdf.

Prassi

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E – Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 22 dicembre 2017, n. 30/E – Reclamo/mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 10 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 – Chiarimenti e istruzioni operative;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 29 dicembre 2015, n. 38/E – Riforma del processo tributario - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 12 febbraio 2014, n. 1/E – Mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 1, comma 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – Chiarimenti e istruzioni operative;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 3 agosto 2012, n. 33/E – Mediazione tributaria – Risposte a quesiti;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 11 giugno 2012, n. 22/E – Programmazione gestione della mediazione e del contenzioso tributario – Anno 2012 – Indirizzi operativi;
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare del 20 giugno 2022, n. 21/E – Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all’evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti.

Atti parlamentari

- Senato della Repubblica, Disegno di legge A.S. n. 2814, “Conversione in legge del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria”, XVI legislatura, luglio 2011 – <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00737048.pdf>;
- Camera dei Deputati, Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, XVII Legislatura, 26 giugno 2015 – https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0184_F001.pdf&leg=XVII#pagemode=none;
- Camera dei deputati, Disegno di legge n. 4444 – Conversione in legge del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo, XVII Legislatura, presentato il 24 aprile 2017, disponibile su: <https://documenti.camera.it/dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0051310.pdf>
- Camera dei Deputati, Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 97 – Schema di decreto legislativo recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, XIX Legislatura, trasmesso alla Presidenza il 22 novembre 2023 – <https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0097.pdf&leg=XIX#pagemode=none>;
- Camera dei Deputati, Dossier – Schema di decreto legislativo recante modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, atto n. 97. 30 novembre 2023 – <https://documenti.camera.it/Leg19/Dossier/Pdf/FI0045.Pdf>
- Camera dei Deputati, Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 99 – Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, XIX Legislatura, trasmesso alla Presidenza il 5

- dicembre 2023 -
<https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0099.pdf&leg=XIX#pagemode=none>;
- Senato della Repubblica, Dossier –Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, Atto del Governo n. 99, XIX Legislatura, dicembre 2023 -
<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01400205.pdf>;
 - Camera dei Deputati, VI Commissione Permanente - Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 211 del 05 dicembre 2023 -
<https://www.camera.it/leg19/824?tipo=C&anno=2023&mese=12&giorno=05&view=&commissione=06&pagina=data.20231205.com06.bollettino.sede00020.tit00030#data.20231205.com06.bollettino.sede00020.tit00030>;
 - Intesa, ai sensi dell’articolo 1, comma 2, della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante “Delega al Governo per la riforma fiscale”, sullo schema di decreto legislativo recante “Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212”, conferenza unificata del 6 dicembre 2023 -
https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0097_F002.pdf&leg=XIX#pagemode=none;
 - Camera dei Deputati, Dossier – Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, atto del governo n. 99, XIX Legislatura, 11 dicembre 2023 -
<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01399248.pdf>;
 - Camera dei Deputati, Commissioni riunite II e VI - Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 215 del 12 dicembre 2023 -
<https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/12/leg.19.bol0215.data20231212.com0206.pdf>;
 - Camera dei Deputati, IV Commissione Permanente - Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 215 del 12 dicembre 2023 -
<https://www.camera.it/leg19/824?tipo=C&anno=2023&mese=12&giorno=12&view=&commissione=06&pagina=data.20231212.com06.bollettino.sede00020.tit00010#data.20231212.com06.bollettino.sede00020.tit00010>;

- Senato della Repubblica, Commissioni riunite II e VI – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 1 del 13 dicembre 2023 – <https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/SommComm/0/1399597/index.html>;
- Camera dei Deputati, V Commissione Permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 217 del 14 dicembre 2023 – <https://www.camera.it/leg19/824?tipo=C&anno=2023&mese=12&giorno=14&view=&commissione=05&pagina=data.20231214.com05.bollettino.sede00040.tit00030#data.20231214.com05.bollettino.sede00040.tit00030>;
- Camera dei Deputati, V Commissione Permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 219 del 19 dicembre 2023 – <https://www.camera.it/leg19/824?tipo=C&anno=2023&mese=12&giorno=19&view=&commissione=05&pagina=data.20231219.com05.bollettino.sede00010.tit00010#data.20231219.com05.bollettino.sede00010.tit00010>;
- Camera dei Deputati, Commissioni riunite II e VI – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 219 del 19 dicembre 2023 – <https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/19/leg.19.bol0219.data20231219.com0206.pdf>
- Camera dei Deputati, V Commissione permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 219 del 19 dicembre 2023 – <https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/19/leg.19.bol0219.data20231219.com05.pdf>;
- Intesa, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 9 agosto 2023, n. 111, sullo schema di decreto legislativo in materia di contenzioso tributario, di cui all'articolo 19 della legge 9 agosto 2023, n. 111, conferenza unificata del 20 dicembre 2023 – https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0099_F002.pdf&leg=XIX#pagemode=none;
- Senato della Repubblica, V Commissione permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 181 del 20 dicembre 2023 –

- <https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/SommComm/0/1401881/index.html>;
- Camera, dei Deputati, Commissioni riunite II e VI – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 221 del 21 dicembre 2023 – <https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/21/leg.19.bol0221.data20231221.com0206.pdf>;
 - Senato della Repubblica, Commissioni riunite II e VI – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 2 del 21 dicembre 2023 – <https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/SommComm/0/1401958/index.html>;
 - Senato della Repubblica, Commissioni riunite II e VI – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 3 del 21 dicembre 2023 – <https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/SommComm/0/1401959/index.html>;
 - Senato della Repubblica, V Commissione permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 182 del 21 dicembre 2023 – <https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/19/SommComm/0/1401950/index.html>;
 - Camera dei Deputati, V Commissione permanente – Resoconto sommario, XIX Legislatura, seduta n. 223, del 27 dicembre 2023 – <https://documenti.camera.it/leg19/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2023/12/27/leg.19.bol0223.data20231227.com05.pdf>;
 - Camera dei Deputati, Relazione illustrativa del Decreto legislativo n. 219 del 30 dicembre 2023, XIX Legislatura, disponibile su: https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0097_F001.pdf&leg=XIX#pagemode=none;
 - Camera dei Deputati, Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023, XIX Legislatura – https://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0099_F001.pdf&leg=XIX#pagemode=none;